



FACULTAD DE TURISMO Y FINANZAS

DOBLE GRADO EN DERECHO Y FINANZAS Y CONTABILIDAD

De la Contabilidad Creativa al Delito Contable

Trabajo Fin de Grado presentado por Luis Sendra Fernández, siendo la tutora del mismo la profesora Joaquina Laffarga Briones.

Vº. Bº. de la Tutora:

Alumno:

Dña. Joaquina Laffarga Briones

D. Luis Sendra Fernández

Sevilla. Mayo de 2016



DOBLE GRADO EN DERECHO Y FINANZAS Y CONTABILIDAD

FACULTAD DE TURISMO Y FINANZAS

TRABAJO FIN DE GRADO

CURSO ACADÉMICO 2015-2016

TÍTULO:

DE LA CONTABILIDAD CREATIVA AL DELITO CONTABLE

AUTOR:

LUIS SENDRA FERNÁNDEZ

TUTOR:

DRA. JOAQUINA LAFFARGA BRIONES

DEPARTAMENTO:

CONTABILIDAD Y ECONOMÍA FINANCIERA

ÁREA DE CONOCIMIENTO:

ECONOMÍA FINANCIERA Y CONTABILIDAD

RESUMEN:

Este trabajo se enfoca en el análisis de la normativa contable española, centrándolo en el vigente Plan General Contable, con el objetivo de acotar el marco legal de actuación del que disponen los administradores a la hora de aplicar prácticas creativas en la elaboración de la información económico-financiera de la empresa, el cual concluiremos que es amplio debido al elevado grado de discrecionalidad que permite nuestra normativa y al difuso concepto de "imagen fiel". A continuación haremos un análisis de aquellas conductas que se encuentran fuera del marco legal, es decir, los delitos contables y las infracciones administrativas para, de esta forma, tratar de trazar una frontera entre la legalidad y la ilegalidad contable, concluyendo que según la práctica de la que se trate, la contabilidad creativa se podrá encontrar a un lado u otro de dicha frontera. Por último tratamos de averiguar hasta dónde alcanza la responsabilidad del auditor externo ante el ocultamiento o la cooperación en el desarrollo de estas prácticas.

PALABRAS CLAVE:

Contabilidad creativa; discrecionalidad; imagen fiel; falseamiento; delito contable.

ÍNDICE

| | |
|---|----|
| 1. LA CONTABILIDAD CREATIVA..... | 1 |
| 1.1. CUESTIONES PREVIAS..... | 1 |
| 1.2. CONCEPTUALIZACIÓN DEL TÉRMINO | 1 |
| 1.2.1. Adaptación del concepto a la realidad económica actual..... | 3 |
| 1.3. TIPOS DE CONTABILIDAD CREATIVA | 4 |
| 1.4. FACTORES QUE FAVORECEN ESTA PRÁCTICA | 5 |
| 1.5. MOTIVACIONES PARA PRACTICARLA | 7 |
| 1.5.1. Influir en el precio de las acciones | 7 |
| 1.5.2. Contratos basados en cifras contables..... | 8 |
| 1.5.3. Políticas y sociales | 9 |
| 2. TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE CONTABILIDAD CREATIVA | 11 |
| 2.1. CONSIDERACIONES GENERALES..... | 11 |
| 2.2. MANIPULACIÓN DE INGRESOS | 11 |
| 2.2.1. Manipulación temporal de los ingresos..... | 11 |
| 2.2.2. Manipulación en la valoración y clasificación de los ingresos..... | 13 |
| 2.3. MANIPULACIÓN DE GASTOS | 15 |
| 2.3.1. Manipulación temporal de los gastos | 15 |
| 2.3.2. Manipulación en la valoración y clasificación de los gastos..... | 17 |
| 2.4. MANIPULACIÓN DEL ACTIVO | 19 |
| 2.5. MANIPULACIÓN DEL PASIVO | 20 |
| 2.6. MANIPULACIÓN DEL PATRIMONIO NETO | 21 |
| 3. EL DELITO CONTABLE | 23 |
| 3.1. DELITOS CONTRA EL PATRIMONIO Y EL ORDEN SOCIOECONÓMICO..... | 23 |
| 3.2. EL DELITO SOCIETARIO..... | 24 |
| 3.2.1. Concepto del delito societario | 24 |
| 3.2.2. Ámbito de aplicación del delito societario | 25 |
| 3.2.3. Conductas penadas | 25 |
| 3.2.4. Sujetos activos del delito societario | 26 |
| 3.2.5. Condición de perseguibilidad | 26 |
| 3.3. ARTÍCULO 290 CP: FALSEAMIENTO DE CUENTAS ANUALES..... | 26 |
| 3.3.1. Sujeto activo y sujeto pasivo | 27 |
| 3.3.2. Conducta típica | 29 |
| 3.3.3. Tipo subjetivo | 31 |
| 3.3.4. Problemas concursales | 32 |
| 3.4. DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA | 33 |
| 3.4.1. El delito contable tributario | 33 |
| 3.4.2. Conductas típicas del delito contable | 34 |
| 3.5. INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS | 34 |

| | |
|--|----|
| 3.6. FRONTERA ENTRE LA LEGALIDAD Y LA ILEGALIDAD CONTABLE .. | 37 |
| 3.7. RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR..... | 39 |
| 3.7.1. Detección de la Contabilidad Creativa: Informes y pruebas de auditoría..... | 40 |
| 3.7.2. Responsabilidad penal del auditor..... | 41 |
| 3.7.3. Responsabilidad administrativa y civil del auditor | 42 |
| 4. CONCLUSIONES | 43 |
| Bibliografía | 45 |

CAPÍTULO 1

LA CONTABILIDAD CREATIVA

1.1. CUESTIONES PREVIAS

Antes de aproximarnos al término de “Contabilidad Creativa” es necesario señalar el objetivo de la contabilidad, así como hacer referencia a uno de sus requisitos básicos.

En primer lugar, como señalan Palomares y Peset (2015), el objetivo principal de la contabilidad es reflejar la imagen fiel del patrimonio y del resultado de la empresa a través de los estados financieros. Esto se logra mediante la aplicación de los distintos principios, normas y criterios de valoración que se encuentran recogidos en las diferentes normativas a nivel comunitario y estatal. La consecución de este objetivo, no obstante, junto a los medios que se aplican para alcanzarlo, abre determinadas posibilidades a la hora de su aplicación, es decir, nos encontramos ante una cierta discrecionalidad que puede llevar a dispares interpretaciones que generan resultados distintos. Así ocurre, por ejemplo, con el principio de prudencia, que puede ser interpretado de una forma más estricta, o bien, de una forma más laxa, siendo perjudicial para la imagen fiel una aplicación de los principios en cualquiera de los dos extremos. Por lo tanto, el grado de discrecionalidad en cuanto a la aplicación de principios y normas tiene su lógica dentro de la diferente casuística empresarial y en un mejor uso de los mismos con el objetivo de obtener unos estados financieros que muestren la imagen fiel de la empresa. Ahora bien, aun siendo cierta la necesidad de un determinado grado de discrecionalidad, veremos cómo en la contabilidad creativa lo que entra en juego es la utilización de este grado de discrecionalidad, pero con una finalidad diferente a obtener unos estados financieros que reflejen la imagen fiel de la sociedad, siendo difícil establecer una línea divisoria entre conceptos como la contabilidad creativa, la manipulación contable e incluso el delito contable.

En segundo lugar, como plantea Cano Rodríguez (2002), uno de los requisitos básicos de la información contenida en los estados financieros es la fiabilidad, entendida como la capacidad de una información para manifestar con el máximo rigor las características básicas y las condiciones de los hechos reflejados. Como indica el Plan General de Contabilidad, “la información es fiable cuando está libre de errores materiales y es neutral, es decir, está libre de sesgos y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representar” (PGC 2007, Marco Conceptual: Requisitos de la información a incluir en las CC.AA.). No obstante, la fiabilidad de la información financiera se pone en tela de juicio mediante el uso de ciertas prácticas que se podrían englobar en el concepto de contabilidad creativa que desarrollaremos a continuación, dada la capacidad de sesgo de la que disponen los que formulan los estados financieros y los beneficios que pueden obtener mediante la manipulación de las cuentas.

1.2. Conceptualización del término

La contabilidad creativa es un término sobre cuya definición no existe un acuerdo entre los diferentes autores que han abordado el tema. De hecho, no solo no han logrado ponerse de acuerdo en cuanto a la definición del término en sí, sino que tampoco es pacífica la unificación de un término que englobe estas prácticas, pues no solo se las conoce como contabilidad creativa, sino también como alisamiento de los resultados, *earnings management*, o incluso manipulación contable. No obstante, estos términos, que desarrollaremos a lo largo de este trabajo, tienen diferentes connotaciones.

Amat y Blake (2002) plantean un concepto de contabilidad creativa que se centra en la manipulación de la información cuando señalan que se trata de un “proceso mediante el cual los contables utilizan su conocimiento de las normas contables para manipular las cifras incluidas en las cuentas de una empresa”.

Jameson (1988), escribiendo desde la óptica del contable, argumenta que “el proceso contable consiste en tratar con diferentes tipos de opinión y en resolver conflictos entre aproximaciones diferentes, para la presentación de los resultados de los hechos y transacciones financieras” (pág. 7) “esta flexibilidad facilita la manipulación, engaño y tergiversación. Estas actividades –practicadas por los elementos menos escrupulosos de la profesión contable- empiezan a ser conocidas como ‘Contabilidad Creativa’”.

Para Naser (1993), sin embargo, este proceso tiene un objetivo claro, el cual es el “de manipulación de la contabilidad para aprovecharse de los vacíos de la normativa contable y de las posibles elecciones entre diferentes prácticas de valoración y contabilización que ésta ofrece, para transformar las cuentas anuales de lo que tiene que ser a lo que, quienes las preparan, prefieren que sean”.

Guevara y Cosenza (2004) señalan que la contabilidad creativa “corresponde a una forma de manipulación de la información real y veraz o correcta y adecuada, para presentar otra diferente de la original y natural que mejore o empeore la situación económica y patrimonial de la entidad o que, simplemente, tiene como objetivo mostrar una imagen de estabilidad en el tiempo con respecto a ejercicios precedentes.”

Otros autores como Rojo (1993) señalan que la contabilidad creativa es “un sistema de contabilidad creado por y para las necesidades de la imagen de la empresa (...) causada por el pensamiento especulativo a corto plazo.”

Healy y Wahlen (1998) defienden que la manipulación contable tiene lugar cuando los directivos usan su propio juicio en la elaboración de la información financiera y en la estructuración de transacciones, con la finalidad de alterar los informes contables para confundir a los usuarios de dicha información acerca de la realidad económica de la empresa, o para influir en determinados contratos que dependen de las cifras contables.

Laínez y Callao (1999), plantean que la contabilidad creativa es la que aprovecha las posibilidades que ofrecen las normas contables para presentar unos estados que reflejen la imagen deseada y no necesariamente la que en realidad es.

Otras definiciones están más centradas en la manipulación de los resultados, como plantea García Osma (2005) cuando señala que “se trata de cualquier práctica llevada a cabo intencionadamente por la gerencia, con fines oportunistas y/o informativos, para reportar una cifra de resultados deseada, distinta a la real.”

Observan Palomares y Peset (2015) que todas estas definiciones coinciden en el carácter manipulador de la contabilidad creativa, considerando que se lleva a cabo para alcanzar, de forma consciente y voluntaria, unas cifras deseadas al margen de que se adecuen a la imagen fiel del patrimonio y de los resultados de la empresa, siendo una actitud consciente, es decir, existe una voluntad de manipular las cifras contables. Amat y Blake (2002) van más allá, pues no solo ven como elemento común de estas definiciones el carácter manipulador de la contabilidad creativa, sino que la ven como algo generalizado. Además, como señala Cano Rodríguez (2002), otro factor común a todas estas definiciones es que todas ellas tienen una concepción peyorativa de la contabilidad creativa, viéndolo como algo contrario a la ética exigible a todo profesional de la contabilidad.

Pese a este carácter peyorativo de la contabilidad creativa, conviene hacer una distinción entre contabilidad creativa y delito contable, como señalan Palomares y Peset (2015) y como distinguiremos más adelante. Aunque ambos conceptos coinciden en su carácter manipulador, la contabilidad creativa se encuentra, por regla

general, dentro del marco legal. Por el contrario, el delito contable es una conducta ilegal. Esta es la postura adoptada por determinados autores y la que seguiremos, considerando que solo debe englobarse en el concepto de contabilidad creativa aquellas prácticas que, aunque puedan contravenir el espíritu de la norma, no atentan de forma directa contra lo contenido expresamente en ella, lo que se conoce como “la letra de la norma”. Así, los que preparen la información financiera se podrán valer de las lagunas existentes en la legislación, de la discrecionalidad que ofrece la normativa, o de la ambigüedad presente en la norma en cuanto a su interpretación para llevar a efecto acciones que, si bien no contravienen la norma, sí que la interpretan, dentro de los límites legales, de la forma más beneficiosa para sus intereses, es decir, para reflejar una determinada imagen del resultado y del patrimonio de la empresa. La idea de que la contabilidad creativa no atenta contra la letra de la norma, aunque se esté conculcando con el espíritu de la misma está recogida en la obra de Cano Rodríguez (2002).

Por otro lado, como hemos mencionado anteriormente, la distinción no solo se debe reducir a lo que se considera contabilidad creativa frente a lo que se considera delito contable, pues ocurre que los autores no se han puesto de acuerdo a la hora de nombrar este fenómeno de la contabilidad creativa, acuñando diversos términos similares, aunque con connotaciones diferentes, como alisamiento de beneficios, *earnings management*, discrecionalidad o manipulación contable, entre otros. Así, en estudios como los de Villacorta Hernández (2015), se centra en el concepto de manipulación contable, quien, apoyándose en las definiciones dadas por otros autores previamente, lo define como “una intervención en el proceso de elaboración de la información financiera y contable, con el objetivo de obtener algún beneficio propio” (Schipper, 1989) haciendo uso de la “discrecionalidad y subjetividad de las normas” (Healy y Whalen, 1999). Villacorta Hernández (2015) se apoya en la doctrina internacional para diferenciar, dentro de la manipulación contable, por un lado, la contabilidad creativa y, por otro, la gestión del beneficio contable. Este segundo término se asemeja a otros a los que ya hemos hecho referencia como el alisamiento de beneficios o, usando el término anglosajón, *earnings management*. Así, entiende que la contabilidad creativa engloba las prácticas cuyo fin es afectar al balance de situación, mientras que la gestión del beneficio contable se ocupa de incrementar o reducir el beneficio actual o futuro. Dentro de la gestión del beneficio contable distingue Villacorta Hernández (2015) entre alisamiento de los beneficios o *income smoothing* y la depresión del resultado para reducir los beneficios actuales para incrementar los futuros, conocido en términos anglosajones como *big bath*.

1.2.1. Adaptación del concepto a la realidad económica actual

Villacorta Hernández (2015), no obstante, señala que la inclusión exclusiva de la contabilidad creativa y la gestión del beneficio en la manipulación contable se ha quedado obsoleta frente a la cambiante evolución del mercado, siendo necesarias ciertos ajustes tanto en la clasificación como en la definición de la contabilidad creativa. Así, entender la contabilidad creativa como “conjunto de medidas cuyo objetivo es alterar el balance de situación” era una concepción propia de un entorno en que esta era la única información que se ponía a disposición de los usuarios. Actualmente, sin embargo, el Informe Anual no solo contiene en Balance de situación, sino también el Estado de Pérdidas y Ganancias, el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, el Estado de Flujos de Efectivo y la Memoria. Por lo tanto, entiende Villacorta Hernández (2015) que la contabilidad creativa debe englobar la alteración en el registro y/o valoración de los elementos recogidos en cualquiera de los documentos que incluyen la información contable y financiera, y que forman parte del Informe Anual.

La propuesta de definición de manipulación contable ajustada a la realidad económica actual que da Villacorta Hernández (2015) es que se trata de “cualquier

modificación consciente del registro, valoración, o presentación de la información financiera y contable, con el objetivo de obtener alguna finalidad particular, haciendo uso de la discrecionalidad y subjetividad de las normas o de la ausencia de regulación, pero siempre sin incumplir las leyes”. Como podemos observar, este concepto sigue manteniendo las notas de consciencia, voluntariedad, y búsqueda de una finalidad determinada mediante la manipulación, como podría ser, por ejemplo, llegar a alcanzar un *bonus*, lograr un ahorro impositivo, mejor de imagen o estabilización de resultados, entre otros. No obstante, a nuestro juicio es más discutible que esta definición le dé a la manipulación de las cifras contables un carácter peyorativo, al igual que es complicado discernir si es considerada como una actuación generalizada.

Una vez actualizado el concepto de manipulación de las cifras contables, Villacorta Hernández (2015) ve necesario diferenciar entre la manipulación en la elaboración de la información financiera, por un lado, y la manipulación en su presentación por otro, partiendo de la premisa de que el proceso para contabilizar un elemento consta de tres funciones, las cuales identifica como el registro, la valoración y la presentación. Así, por un lado, la manipulación en la elaboración de la información financiera consiste en la modificación del registro y/o valoración bien de los activos, pasivo, patrimonio neto, o bien de gastos e ingresos. Dentro de esta categoría engloba la contabilidad creativa y la gestión del beneficio contable. Por otro lado, entiende la manipulación en la presentación de la información contable como “toda alteración de la información contable fuera de la modificación del registro y/o valoración. Esto incluye toda alteración en la exposición de los elementos patrimoniales, de los subtotales, de los índices o de los ratios, en el momento de ofrecérselo al usuario.” Esto supone que, aunque los elementos han sido registrados y valorados sin ánimo de ser alterados, la información contable presentada al usuario sí ha sido modificada para que influya en la decisión del usuario a la hora de valorar la solvencia, rentabilidad o liquidez de la empresa.

1.3. TIPOS DE CONTABILIDAD CREATIVA

Aunque ya hemos hecho referencia a ciertas distinciones dentro de la contabilidad creativa, especialmente dadas por las distintas connotaciones que puede tener un término u otro, así como a la clasificación de la manipulación creativa acuñada por Villacorta Hernández (2015), vamos a profundizar en la clasificación de la contabilidad creativa (y sus términos afines) en función de dos criterios diferenciadores, tal y como plantea Cano Rodríguez (2002) en su obra.

El primer criterio diferenciador es aquel que distingue distintos tipos de manipulación contable en base a los distintos efectos que poseen sobre los estados contables. Así, en primer lugar, podemos hablar de política contable agresiva, cuyo fin es reflejar el máximo resultado posible en un momento determinado, lo que supondrá no solo una mayor tasa de rentabilidad, sino también un incremento en los fondos propios que mejore la posición de solvencia frente a los acreedores. Para que este engordamiento del beneficio tenga lugar, se anticipará el registro de los ingresos, o bien se diferirá el reconocimiento de los gastos. En principio, parece el objetivo más deseable, ya que esta mejor imagen atraerá inversores y mejorará, al menos virtualmente, la capacidad de endeudamiento, pero esto no implica que la contabilidad creativa solo se practique para mejorar la imagen de la empresa. Así, otra opción sería adoptar una política contable conservadora, que estaría caracterizada por reflejar la menor cifra de resultado posible, intentando con ello dar una apariencia de mejora en los ejercicios futuros, o bien reservar beneficios actuales para tiempos peores. Para ello, se debería diferir el reconocimiento de los ingresos, así como anticipar el registro de los gastos, presentando así una imagen deteriorada de la empresa, es decir, con una menor rentabilidad y una capacidad menor de hacer frente a las deudas por parte de la sociedad. Si la política conservadora es llevada al extremo, nos encontramos ante el *big bath* que mencionamos anteriormente. Esto ocurre, entre otras ocasiones,

en el momento en que una empresa tiene que hacer frente a una reestructuración, decidiendo entonces sobrecargar sus costes. Así, presentará un volumen de pérdidas desorbitado, decidiendo el mercado de capitales considerarlo como algo extraordinario, centrando entonces su valoración de la empresa en el potencial de beneficios futuros. De esta forma, además, el incremento de beneficio obtenido en los ejercicios futuros será asombroso, lo que ensalzará sin duda la gestión de los directivos. En último lugar, otro tipo de manipulación contable es un término al que ya hemos hecho referencia, el alisamiento del resultado o *income smoothing*, cuyo objetivo no es otro que disminuir la dispersión de los resultados a través del tiempo, subyaciendo la idea de que existe un nivel “normal” de beneficio para la empresa, alrededor del cual oscila el verdadero resultado obtenido. De esta forma, lo que se trata es de reducir en la mayor medida posible la varianza de los resultados a lo largo del tiempo, presentado de esta forma unos estados financieros con una serie histórica de resultados más estable, es decir, se busca evitar movimientos bruscos en los resultados o el patrimonio que pongan en tela de juicio la capacidad de la empresa de mantener sus beneficios o su equilibrio patrimonial. Para conseguir esto, se emplearían políticas agresivas en el caso de que el resultado “real” o previo a la manipulación fuera demasiado inferior al nivel considerado “normal”, o bien políticas conservadoras cuando el resultado “real” resulte excesivamente superior al nivel “normal” o deseado. Este criterio diferenciador nos será sumamente útil a la hora de analizar las distintas motivaciones que pueden tener las empresas para emplear estas prácticas creativas.

El segundo criterio que distingue Cano Rodríguez (2002) atiende a la coincidencia de objetivos entre el que manipula la información contable y el usuario de esta, diferenciando entre dos métodos diferentes para llevar la contabilidad de la empresa: el oportunista y el eficiente. En primer lugar, estamos ante un método eficiente cuando se contribuye a la maximización del valor de la empresa, es decir, cuando se maximiza la riqueza del accionista, o bien, si asumimos otros *stakeholders* distintos a los accionistas, la elección contable es eficiente cuando contribuye a la consecución de los objetivos de estos usuarios de la información financiera. Por otro lado, el método será oportunista cuando su fin sea incrementar la riqueza o mejorar la posición del gerente o del que lleve a cabo la contabilidad, dejando en un plano secundario la consecución de los objetivos de los usuarios de la información contable. Aunque teóricamente esta distinción es sencilla, no ocurre lo mismo en la práctica, pues no es sencillo trazar la línea divisoria entre una elección eficiente u oportunista, ya que frecuentemente los objetivos del manipulador y de los usuarios de la información pueden ir de la mano.

1.4. FACTORES QUE FAVORECEN ESTA PRÁCTICA

A este respecto se pronuncian Palomares y Peset (2015) señalando, en primer lugar, el hecho de que es la propia normativa contable la que da facilidades para llevar a cabo esta práctica, ya que cabe interpretarla de distintas maneras, lo que puede ocasionar resultados diferentes sin llegar a incumplirla. Esto es así porque las normas contables abren la posibilidad de cierta discrecionalidad, ya que se pueden adoptar distintos criterios de valoración, distintas técnicas de estimación, o bien la aplicación o no de algún principio contable determinado. De esta forma, siempre dentro de los márgenes admitidos por la Ley, se podrá reflejar una imagen mejor o peor de la empresa en función del objetivo que estén buscando los que preparan la información contable. Como señala Laínez Gadea (2008), las características de las normas contables permiten a las empresas cierta discrecionalidad al elaborar la información financiera sin que esto suponga transgredir esta normativa, ya que se parte de la idea de que la contabilidad no es una ciencia exacta o neutral, lo que se debe principalmente a que el reconocimiento y valoración de cualquier operación supone aplicar diferentes políticas y criterios contables, entrando en juego para la elección de la política a aplicar una multitud de intereses no coincidentes.

Algunas de las notas características de la normativa contable que pueden entenderse como un factor que favorece la aplicación de estas prácticas creativas son, como plantea Laínez Gadea (2008), en primer lugar, la discrecionalidad en la aplicación de determinados principios contables que guían la elaboración de la información contable. Así, por ejemplo, el principio de prudencia resulta de aplicación muy subjetiva, ya que lo que para unos puede suponer un riesgo inmenso, para otros puede ser una situación de riesgo menor, o incluso irrelevante, lo cual no se tendría en cuenta por el principio de importancia relativa. Este principio de importancia relativa es también subjetivo según cómo lo perciba un individuo u otro, así como ocurre con principios como los de devengo, uniformidad, o gestión continuada, ya que su diferente interpretación da lugar a una elaboración de la información contable sustancialmente diferente. En segundo lugar, la aplicación de algunas políticas contables está supeditada a la realización de estimaciones por parte del que prepara la información contable, lo que conlleva subjetividad implícita en la aplicación de determinados criterios contables, abriendo vía a la discrecionalidad. Un ejemplo claro de esto lo encontramos en las amortizaciones de activos, que implican estimar valores como la vida útil, el ritmo de depreciación, o el valor residual, así como también en las provisiones. Otra nota característica es el carácter flexible de la normativa al contemplar distintas opciones a la hora de reconocer y valorar un mismo hecho u operación, lo que facilita enormemente la discrecionalidad contable, ya que esta flexibilidad permite por lo general a la empresa adoptar una elección contable que no está dirigida a reflejar la imagen fiel, que es el objetivo del legislador, sino a obtener la imagen deseada por el que elabora la información contable. Por último, la existencia de lagunas en la normativa es otro fenómeno que permite a las empresas establecer su propio criterio, pudiendo hacer esto con fines creativos. Esta deficiencia en la regulación se debe a que hoy en día las operaciones son cada vez más complejas, lo que hace que la norma contable no pueda avanzar al mismo ritmo, por lo que durante determinados periodos de tiempo existirán lagunas que permitirán una actuación discrecional por parte de la empresa.

Otro de los factores que favorecen la contabilidad creativa, como señalan Palomares y Peset (2015), es la imprecisión del objeto de la aplicación de esta normativa, el cual es la obtención de la *imagen fiel* de los resultados y el patrimonio empresarial. Este término de *imagen fiel* es bastante impreciso, teniendo unos límites poco definidos, lo cual permitirá el uso de estas prácticas contables que manipulan la información contable para obtener las cifras deseadas. Como plantea Cano Rodríguez (2002), determinar si la información contable refleja o no la imagen fiel es un juicio dotado de una fuerte carga de subjetividad, por lo que se podría argumentar que la aplicación de una determinada norma supondría no reflejar la imagen fiel, pudiendo de esta forma aplicar criterios contables diferentes de los contenidos en la normativa.

También favorece el uso de la contabilidad creativa la asimetría de la información contable entre los que la elaboran y los usuarios de esta. Señala Monterrey (1997) que “la asimetría de información entre los que elaboran la contabilidad y los usuarios de la misma favorece la aparición de estas técnicas, al ser prácticamente imperceptibles por los usuarios potenciales que apenas cuentan con más datos y perciben los estados financieros como la fuente de información más fiable a la que pueden recurrir... sin tener en cuenta que esta información puede haber sido alterada para provocar una determinada reacción en su decisión.” Así, quien se encarga de la elaboración de la información contable es quien aplica con mayor o menor intensidad los principios contables o realiza las estimaciones diferentes permitidas por la norma. Como señala Laínez Gadea (2008), “es la distancia frente al gestor de la información la que hace que cualquier usuario externo no pueda detectarlas”, refiriéndose a estas prácticas creativas.

Por último, señalan Palomares y Peset (2015) que “la cultura empresarial y ética del entorno en el que se desenvuelven las personas que elaboran dicha información” favorece el uso de la contabilidad creativa. De esta forma, siendo cada vez más difícil

obtener por parte de las empresas información fiable, se ha orientado la investigación a la opinión de los auditores. Así, Guevara y Cosenza (2004) concluyen que, aunque la mayoría de los auditores encuestados consideran la contabilidad creativa como un problema de suma importancia, este no se tiene en cuenta ni a la hora de la formación ni de la planificación del trabajo de auditoría, rechazando cualquier posibilidad de tener alguna responsabilidad ante la práctica de estas técnicas, incluso aunque algunos de ellos reconozcan que han asistido a los que elaboran la información financiera en el diseño de estas prácticas creativas.

1.5. MOTIVACIONES PARA PRACTICARLA

Para que la Contabilidad creativa entre en juego no es suficiente el hecho de que haya unos factores que favorezcan su práctica como los que acabamos de identificar, sino que es necesario también que estas prácticas estén dirigidas a cumplir algún o algunos objetivos determinados. Podemos identificar, a grandes rasgos, tres objetivos diferentes que se pueden tener a la hora de elaborar y presentar la información financiera: mejorar, empeorar o estabilizar los datos reflejados en la información financiera, para cuya consecución se aplicarán las distintas políticas contables que estudiamos cuando hacíamos referencia a los tipos de contabilidad creativa: la agresiva, que busca mejorar la imagen de la empresa, la conservadora, que busca el empeoramiento de esta imagen, y, por último, la estabilizadora o el alisamiento del beneficio.

Tanto Palomares y Peset (2015) como Cano Rodríguez (2002), basándose en lo dispuesto por Healy y Wahlen (1999), identifican tres grandes bloques en los que se pueden englobar las distintas motivaciones de las empresas para utilizar estas prácticas creativas: las relacionadas con la influencia en el precio de las acciones, las relacionadas con contratos basados en cifras contables, y, por último, las motivaciones políticas y sociales.

1.5.1. Influir en el precio de las acciones

Como apuntan Palomares y Peset (2015), existe una estrecha relación entre los resultados y el precio de las acciones. Además, las técnicas de valoración de empresas tienen como variable fundamental datos relacionados con los resultados. De esta forma, los resultados pueden ser orientados mediante las distintas políticas en un sentido u otro, lo que podrá implicar la obtención de una valoración distinta de la empresa y/o de la cotización de sus acciones. Esto implica que los que elaboran la información contable pueden intentar influir en el precio de las acciones con el uso de técnicas creativas. Esta influencia será diferente según la política que se adopte, como señalan Palomares y Peset (2015).

Así, adoptando una política de mejora de la imagen, se pretenderá incrementar la cotización de las acciones o la valoración de la empresa en su conjunto, lo que puede interesar, por ejemplo, a la hora de una ampliación de capital y, en general, para atraer inversionistas. Asimismo, será interesante también ya que se obtendrá una evaluación más favorable de los analistas, así como para mejorar la retribución de los directivos si a estos se les paga con opciones sobre acciones, o también, simplemente, para que los directivos se beneficien del prestigio que supone alcanzar estos buenos resultados. Por otra parte, como señala Cano Rodríguez (2002), con el incremento del precio de las acciones se obtiene un mayor valor de la empresa en su conjunto, lo cual puede resultar beneficioso la hora de defenderla de posibles OPAs hostiles, al igual que puede implicar una mayor fuerza negociadora a la hora de negociar financiación u otro tipo de contratos. Asimismo, señala que es muy frecuente llevar a cabo prácticas manipuladoras de la información financiera previas a las operaciones financieras en los mercados relacionadas con la adquisición de las acciones de la empresa,

centradas no solo con defenderse de cara a posibles absorciones hostiles, sino que también se suelen incrementar los resultados para hacer más atractivas las OPVs.

Si lo que se aplica es una política con la que se pretenda dar una imagen de estabilidad, lo que se conseguirá es reducir el riesgo que se atribuye a la empresa, lo que minorará la fluctuación de la cotización de las acciones e incrementará su valoración. De esta forma, el mercado bursátil tendrá percepciones positivas acerca de la empresa, creándose la apariencia de una excelente gestión por parte de los directivos, lo que puede repercutir favorablemente, como hemos visto anteriormente, en la remuneración y el prestigio de estos. Como señala Cano Rodríguez (2002), es evidente que los inversores evalúan el resultado con respecto a un nivel objetivo determinado. De esta forma, si se mantiene un patrón de crecimiento constante durante el tiempo en cuanto al nivel de beneficios objetivo, la empresa será valorada de forma más positiva que aquellas que obtiene grandes beneficios en un ejercicio determinado.

Por último, si se opta por una política conservadora que dará lugar al empeoramiento de la imagen, lo normal es que se produzca una reducción del valor de las acciones, lo que podría estar relacionado, como plantean Perry y Williams (1994), con situaciones como las que tienen lugar en procesos de *management buy-out*, en los cuales los directivos de la empresa adquieren un paquete accionarial importante. Por ello, es probable que les interese una reducción del valor de las acciones, ya que las adquirirán a un precio menor, el cual probablemente aumente sin duda cuando se reconozcan los ingresos que fueron diferidos.

1.5.2. Contratos basados en cifras contables

Como plantean Palomares y Peset (2015) y Cano Rodríguez (2002), una gran cantidad de los contratos que firman las empresas recogen cláusulas cuya aplicación está basada en datos contables, como pueden ser el resultado del ejercicio, el nivel de endeudamiento, la solvencia, o la liquidez de la empresa. Estos contratos son principalmente lo dirigidos a obtener financiación o bien los relacionados con la retribución de los directivos basada en resultados. En estos supuestos también diferenciamos, como plantean Palomares y Peset (2015), según la política que se adopte.

Se adoptará una política de mejora de la imagen cuando lo que se pretenda sea maquillar determinados ratios para acceder a una financiación que de otra forma sería inalcanzable o bien hacerlo de forma más ventajosa, es decir, con unas condiciones más favorables, así como también permitirá llegar a acuerdos con acreedores con mayor facilidad. Otro tipo de contratos que contienen cláusulas de incentivos basadas en cifras contables pueden ser los que fijan la remuneración de los directivos, pues a veces están supeditados al nivel de beneficios alcanzado por la empresa. De esta forma, se procurará maximizar esta cifra, manipulándola en la medida de lo posible si esta no termina de convencer a los directivos. Así, como plantean Watts y Zimmerman (1986, p. 208), se propiciaría que los directivos con planes de remuneración basados en los resultados sean más proclives a optar por prácticas creativas que incrementen la cifra de beneficios, siendo numerosos los estudios, como los de Healy (1985), en los que se ha evidenciado que se lleva a cabo una mayor manipulación de la cifra de resultado en aquellas empresas que remuneran a sus directivos con incentivos basados en el resultado del ejercicio.

Sin embargo, también es posible una política de empeoramiento de la imagen, reflejando unos ratios más negativos. Esto ocurre en casos excepcionales, como puede ser la renegociación de los contratos para mejorar sus condiciones, o en los casos en los que, siendo los directivos retribuidos en función del resultado del ejercicio, existen cláusulas por las cuales el bonus tiene un límite máximo, no interesándole entonces a los directivos presentar una parte del resultado del ejercicio, pues esa parte de beneficios no les va a proporcionar retribución variable, difiriendo

entonces su reconocimiento hasta el ejercicio siguiente. Otro supuesto en el que puede convenir esta política conservadora es con la entrada de un nuevo equipo gestor, pues es posible que su permanencia en el cargo guarde íntima relación con los resultados que obtenga en el futuro. Así, si se manipula el resultado del ejercicio anterior a la baja, usando la técnica del *big bath*, será más fácil que la nueva gestión sea valorada de una forma más positiva, presentándose como salvadores de la empresa ante la mala gestión del equipo anterior cuando el resultado remontara del bajón causado, como plantea DeAngelo (1988).

Por último, al adoptar una política de estabilidad de la imagen lo que se busca es la confianza por parte de aquellos que negocian con la empresa los contratos, para que, de esta forma, sea posible mejorar las condiciones de los mismos, ya que acreedores o prestamistas tendrán una visión más estable de la empresa, lo que siempre es positivo.

1.5.3. Políticas y sociales

Señalan Palomares y Peset (2015) y Cano Rodríguez (2002) que los procesos políticos y las leyes, especialmente las que tienen que ver con la política fiscal, la regulación de determinados sectores de la economía, o de la libre competencia, entre otras, pueden ser también un incentivo para manipular el resultado del ejercicio. Diferenciamos, siguiendo la línea de Palomares y Peset (2015), según la política que se adopte.

Una política agresiva, que busque la mejora de la imagen, estará dirigida a obtener mejores ratios para, de esta forma, poder acceder a mercados regulados o alcanzar los mínimos exigidos en un determinado sector. Así, hay determinados sectores, como el financiero, que están especialmente regulados, exigiéndole unos coeficientes mínimos. Varios estudios, entre ellos, el de Petroni (1992), se centran en la discrecionalidad que utilizan los gerentes de las entidades financieras, especialmente en cuanto a las provisiones, para cumplir los ratios exigidos por la regulación vigente.

Por otra parte, mediante una política conservadora, se busca pagar menos impuestos o trasladar los beneficios a períodos impositivos en los que la presión fiscal sea menor, pues los impuestos que se pagan toman como dato de partida el resultado contable para el cálculo de la base imponible. Asimismo, esta política es la idónea para obtener subvenciones o ayudas públicas, bien para compensar pérdidas o bien para ayudar a superar dificultades económicas, y también para evitar que se reduzcan las tarifas en sectores regulados. En cuanto a esto último, señala Cano Rodríguez (2002) que obtener sistemáticamente grandes beneficios cuando estamos ante sectores en los cuales el Estado prescribe las tarifas máximas que pueden aplicarse por los productos o servicios, como en el caso de las compañías eléctricas, puede conllevar que el Estado reduzca la tarifa máxima en beneficio del consumidor, ya que considera que las empresas se están lucrando de forma suficiente. Por ello, como plantean Laínez y Callao (1999), estas empresas tendrán motivos para manipular las cifras reales de los resultados, pudiendo usar la técnica del *big bath* para que, de esta forma, no se produzca una actuación del gobierno que suponga la reducción de la tarifa. Otro motivo por el que la empresa puede querer reducir sus resultados es para evitar llamar la atención en cuanto a una posible actuación monopolística o en régimen de oligopolio. De esta forma, se tratan de impedir investigaciones sobre prácticas restrictivas de la competencia, o simplemente evitar la mala imagen que ello causa.

Por último, mediante el alisamiento del resultado se pretende reflejar unas cifras con una varianza mínima, lo que implicará un nivel similar de pago de impuestos, lo que podría traducirse en una menor probabilidad de inspecciones no habituales, al transmitir una imagen de confianza, lo que puede resultar también interesante a la hora de obtener determinadas ayudas públicas.

CAPÍTULO 2

TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE CONTABILIDAD CREATIVA

2.1. CONSIDERACIONES GENERALES

Los instrumentos para la manipulación contable, tal y como los define Apellániz Gómez (1991), son aquellas variables en las que puede influir el gerente o el que prepara la información contable para intentar lograr los efectos económicos buscados.

Aunque, como hemos visto en el capítulo anterior, la variable que se busca manipular con mayor asiduidad es el resultado del ejercicio, dado que la mayor parte de los objetivos económicos deseados pasan por la alteración de esta cifra, no es la única que va a ser manipulada, pues, como también hemos visto, hay otros intereses, por ejemplo, en cuanto al reflejo de una imagen solvente y con liquidez de la empresa, lo que precisa, en algunas ocasiones, el uso de prácticas creativas a la hora de registrar y/o valorar el activo y el pasivo.

De esta forma, como plantean Palomares y Peset (2015), los instrumentos son las cuentas anuales y sus partidas, es decir, activo, pasivo, patrimonio neto, ingresos y gastos. El valor de estos componentes puede ser alterado, siendo incrementado o disminuido, o bien pueden reclasificarse en los estados financieros en los que se presentan. A todo esto hay que añadir, tal y como hacen en su trabajo Amat y Blake (2002), la manipulación que se lleva a cabo mediante la consolidación de las cuentas, así como mediante la información presentada en la memoria, el informe de gestión y el de auditoría.

A continuación, vamos a tratar de forma detallada la forma en que cada uno de estos componentes puede ser manipulado, principalmente mediante un análisis del Plan General Contable de 2007, en adelante PGC, que abre en muchas ocasiones, intencionadamente o no, la posibilidad del uso de la discrecionalidad contable.

2.2. MANIPULACIÓN DE INGRESOS

La primera vía para manipular el resultado del ejercicio que vamos a tratar es a través de los aumentos, disminuciones, o bien reclasificaciones de los ingresos. El problema del reconocimiento de los ingresos está formado por una triple vertiente, como señala la AECA (1992) en cuanto a los principios contables que se deben tener presentes a la hora de reconocer los ingresos: las condiciones que deben cumplirse para el registro de los ingresos y los criterios para decidir cuándo deben incorporarse al resultado del ejercicio, es decir, todo lo relacionado con la periodificación; su valoración y su clasificación o concepto al que responden. De esta forma, Cano Rodríguez (2002) distingue tres formas de manipular los ingresos: mediante la manipulación de su periodificación, de su valoración o de su clasificación.

Por otro lado, Palomares y Peset (2015) distinguen únicamente entre manipulación temporal de ingresos, que coincidiría con la categoría de la manipulación de la periodificación, y la manipulación absoluta de los datos sobre ingresos, relacionada con la valoración.

2.2.1. Manipulación temporal de los ingresos

Este tipo de manipulación consiste principalmente, como indica Cano Rodríguez (2002), en “alterar el momento en el que objetivamente deberían reconocerse los ingresos, contabilizándolos de forma anticipada o retrasando su reconocimiento a

ejercicios posteriores”, según lo que mejor convenga para reflejar la imagen que se desee. Así, esta manipulación puede tener lugar mediante la aplicación del principio de devengo, lo que implica que el registro de cualquier hecho contable debe llevarse a cabo coincidiendo con el flujo de la corriente real de bienes y servicios, independientemente de la corriente monetaria derivada de los mismos, lo que en la práctica hace posible que sean posibles ciertas actitudes manipuladoras.

La regla general para el reconocimiento de un ingreso consiste, por tanto, en atender al momento en que se entregan los bienes vendidos o se dan por finalizados los servicios contratados. Por lo tanto, siguiendo la línea de Cano Rodríguez (2002) en cuanto a las distintas formas de llevar a cabo una manipulación temporal de los ingresos, una primera forma de adelantar los ingresos se lograría incrementando o anticipando los envíos de los productos a los clientes, remitiéndolos incluso antes de que se haya producido la venta. Esto suele ocurrir cerca del cierre del ejercicio, en el caso de que no se haya alcanzado la cifra de resultado deseada, remitiendo a los clientes habituales una mayor cantidad de producto, aunque no haya una orden de compra por parte de estos. Así, se incrementarán los ingresos del período, incluso aunque la mercancía fuese devuelta por los clientes en caso de que no fuese deseada, ya que probablemente la devolución tendrá lugar en el ejercicio siguiente, no afectando de esta forma al resultado del ejercicio vigente que deseamos manipular. Esta opción la plantea Schilit (1993), siendo especialmente utilizada por parte de empresas vendedoras que tienen un gran poder sobre los clientes, que son incluso capaces de forzar la aceptación de esta venta no ordenada. Una de las empresas que usan esta técnica para alisar su resultado es Coca-Cola, ya que cuando necesita incrementar sus resultados, envía mayor cantidad de su producto a las embotelladoras, las cuales además no lo rechazan, sino que lo almacenan para cuando deba ser usado. Asimismo, cuando se considera que las perspectivas de beneficio ya son lo suficientemente buenas para el ejercicio en curso, se tiende a reducir las ventas.¹

También puede manipularse la cifra de negocio mediante el reconocimiento de ventas pese a la incertidumbre acerca de que la operación llegue a buen puerto o no. De esta forma, si se siguiese el principio de prudencia reflejado en el Plan General de Contabilidad de 2007, los ingresos no deberían realizarse si existe un riesgo significativo de anulación de la transacción. Así, establece el PGC de 2007 que “solo se contabilizarán los ingresos procedentes de la venta de bienes cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) La empresa ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes (...)” (PGC 2007, NV 14ª.2). Sin embargo, es muy habitual la práctica de la “venta a prueba” o ventas en depósito, por la que los clientes gozan de la posibilidad de anular la operación en el caso de no quedar conformes, por lo que los riesgos y beneficios inherentes a los productos se mantienen en la empresa vendedora. Así, parecería obvio que, en el caso de estas “ventas a prueba”, no se debe reconocer el ingreso, pues existe la posibilidad de anular la operación. Sin embargo, es muy común el reconocimiento de estos ingresos con una gran incertidumbre por la posible devolución de la venta en el caso de las editoriales (Schilit, 1993), a pesar de la posibilidad que tienen los distribuidores de devolver los ejemplares que no hayan logrado vender.

Otra forma de manipular los ingresos se da en los casos en los que se prestan servicios en el futuro. En estos casos, lo normal suele ser reconocer estos ingresos una vez finalizada la prestación. No obstante, ciertas empresas suelen reconocerlos cuando se realiza el contrato, o bien cuando ya se ha prestado la parte principal, quedando pendientes servicios accesorios, lo cual exigiría periodificar el ingreso por el servicio prestado. Palomares y Peset (2015) identifican estos contratos de venta de

¹ Ejemplo adaptado de “Learn to play the earnings game (and Wall Street will love you)”, *Fortune*, 31 de marzo de 1997

bienes con servicios plurianuales como una forma de favorecer la manipulación temporal de los ingresos. Así, si la venta de un bien lleva aparejada un servicio de mantenimiento o reparación, por ejemplo, que se extienda durante más de un ejercicio económico, el reconocimiento del ingreso derivado de estos servicios deberá reconocerse según se vaya prestando, y no a la firma del contrato, ya que si se hace a la firma del contrato, como suele ser habitual en la práctica, se estaría quebrando el principio de devengo. Un caso que se da mucho en la práctica es el de las empresas franquiciadoras que venden a sus franquiciados los “derechos de desarrollo” de un área concreto. Para obtener esta exclusividad en la zona, el franquiciado desembolsa una cantidad como adelanto no reintegrable al franquiciador, que suele registrarse como un ingreso ordinario cuando se celebra el contrato. Sin embargo, el franquiciado no es beneficiario de la exclusividad hasta que el establecimiento esté operativo, por lo que el registro del ingreso debería diferirse, al menos de forma parcial, hasta ese momento. Hay que tener en cuenta que es también posible llevar a cabo la operación contraria, aplicando una política conservadora, lo que supone no registrar los ingresos escudándose en el hecho de que aún quedan ciertos servicios por prestar. Así, lo que se buscaría es diferir el reconocimiento de los ingresos procedentes de servicios prestados en el ejercicio actual a ejercicios futuros. Por ejemplo, Microsoft en su día, en relación con el desarrollo del sistema operativo Windows 95 y a la venta de licencias para su uso, retrasó el reconocimiento de una gran proporción de los ingresos derivados de la venta de estas licencias en base a que el cliente no solo adquiriría el programa, sino también el derecho a las actualizaciones de dicho programa y el apoyo al cliente durante los tres años siguientes. De esta forma, Microsoft alisó su resultado con gran astucia, pues de lo contrario los años siguientes al lanzamiento de Windows 95 se hubiesen dado grandes descensos en la cifra de negocio.² Arquero Montaña, Jiménez Cardoso y Ruiz Albert (2015), en cuanto a una venta de bienes que lleva aparejada servicios anexos, señalan la relevancia de la distinción entre la venta y el servicio, pues el ingreso derivado de la venta se entiende por lo general realizado en el momento de la entrega, mientras que el derivado de un servicio prestado lo normal es que se impute en función del porcentaje de realización.

Como última forma de manipular los ingresos, señalar que, aunque es habitual el uso de la entrega de bienes como criterio para determinar cuándo se ha de registrar la venta, hay casos en los que la vigencia de las operaciones originadoras de los ingresos es superior a la duración del ejercicio económico, planteándose la posibilidad de reconocer los ingresos a razón del método de porcentaje de realización o del contrato cumplido. Esto suele ser habitual en cuanto a la construcción de edificios o grandes infraestructuras. En el caso del contrato cumplido, el ingreso no se reconoce hasta que finaliza el contrato y se produce la entrega del bien, mientras que en el caso del porcentaje de realización el ingreso se va reconociendo a medida que va aumentando el valor de lo que se ha de fabricar. Es obvio que con el método del porcentaje de realización resulta más sencillo manipular el resultado, ya que el reconocimiento de los ingresos dependerá de los cálculos de la propia empresa, lo que le permite en la práctica definir las cifras de resultado que alcanzará sucesivamente.

2.2.2. Manipulación en la valoración y clasificación de los ingresos

En estos casos no estamos ante un diferimiento de los ingresos mediante la aplicación del principio de devengo, sino que estamos bien ante una manipulación de los datos, reconociendo ingresos que no se han reconocido como tales, valorándolos de forma interesada, o bien ante una reclasificación de los ingresos extraordinarios en ordinarios.

² Ejemplo adaptado de “Learn to play the earnings game (and Wall Street will love you)”, *Fortune*, 31 de marzo de 1997

En primer lugar, siguiendo para este subapartado de nuevo el planteamiento de Cano Rodríguez (2002) una forma de manipular los ingresos de forma absoluta es mediante la valoración de los mismos. El PGC de 2007 establece que “los ingresos procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios se valorarán por el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos, que, salvo evidencia en contrario³, será el precio acordado para dichos bienes y servicios, deducido: el importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda conceder, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos” (PGC 2007, NV 14^a). Generalmente se suelen valorar los ingresos por el importe de la contraprestación acordada o recibida por la empresa como consecuencia de la entrega de bienes, la prestación de servicios o la utilización de recursos de la empresa, reconociéndose los ingresos por su valor bruto, es decir, de forma separada de los gastos y pérdidas relacionados con los mismos, aunque los descuentos sobre las ventas que estén recogidos en la factura deban registrarse como menor valor del ingreso (AECA, 1992). Como señalan Arquero Montaña, Jiménez Cardoso y Ruiz Albert (2015) “aunque todos estos descuentos terminan por reducir la cifra de ingresos, su tratamiento suele diferir, dependiendo de si se efectúan en la factura o se reconocen posteriormente. Los incluidos en factura se reconocen como menor valor del ingreso. Los concedidos posteriormente se reconocen en cuentas de descuento por pronto pago, rappels o descuentos y devoluciones por incumplimiento del contrato, que reducen la cifra de negocios reflejada en la cuenta de pérdidas y ganancias”. Así, en este caso, la capacidad de manipulación del gerente de la cifra de ingresos juega en cuanto a la decisión por parte del gerente de si un determinado descuento se incluye en factura o no.

Palomares y Peset (2015) plantean, también en relación con la valoración de los ingresos, la problemática de las comisiones sobre ventas, ya que hay empresas que proceden al registro como ingreso del importe total vendido, en lugar de reconocer como ingreso únicamente la comisión obtenida por la venta. Así, lo que se reconocería como ingreso es el precio de la venta del bien o servicio, mientras que el precio de venta menos la comisión se reconocería como gasto. De esta forma, el resultado del ejercicio no va a variar, pero la empresa presentará unos ingresos muy superiores. Para que esto sea aceptable, las empresas deben alegar que el comisionista se hace cargo de los riesgos o beneficios inherentes a la propiedad.

Finalmente, señalar que anteriormente era posible la manipulación de los ingresos mediante la alteración de su correcta clasificación. Los ingresos, en función de su vinculación con las actividades normales de la empresa, podrían ser considerados ordinarios u operativos, es decir, vinculados a la actividad normal de la empresa, o bien extraordinarios, es decir, aquellos que no guardan relación con la actividad normal de la empresa (AECA, 1992). Los ordinarios tenían un carácter cíclico, lo que hace que sean predecibles –en cierta medida-, a diferencia de los extraordinarios. Por lo tanto, interesaba la clasificación de los ingresos como ordinarios para mejorar la opinión de ciertos analistas que se fijan más en el resultado ordinario que en el global, pues este último puede inflarse, por ejemplo, mediante la venta de activos fijos que supongan grandes beneficios extraordinarios. Así, esta reclasificación de los ingresos extraordinarios en ordinarios se contemplaba como otra posibilidad a tener en cuenta a la hora de manipular el resultado.

Esta práctica, aunque ha sido utilizada de forma habitual para mejorar el resultado operativo, desde el 2003 el IASB y desde el 2007 el PGC español no contemplan la clasificación de resultado extraordinario, existiendo únicamente un concepto denominado resultado excepcional, incluido dentro del resultado operativo, y que

³ El término “salvo evidencia en contrario” hace referencia a cuando pueda demostrarse, como plantean Arquero Montaña, Jiménez Cardoso y Ruiz Albert (2015), “que el valor del precio acordado no coincide con el valor razonable del servicio o bien entregado”, lo cual es “más frecuente en transacciones con empresas del grupo y otras partes vinculadas”.

refleja gastos o ingresos debidos a inundaciones, sanciones, multas, etc. Así, actualmente las operaciones con inmovilizados se encuadran en el resultado operativo, en el caso de los intangibles o materiales, y en el resultado financiero en el caso de carteras de control.

2.3. MANIPULACIÓN DE GASTOS

Otra forma de manipular la cifra de resultado es mediante los incrementos, disminuciones o reclasificaciones de los gastos. Esta manipulación, de la misma forma que los ingresos, puede llevarse a cabo, como señala Cano Rodríguez (2002), de tres formas: alterando el momento en que se reconocen, alterando su valoración, o, por último, su clasificación.

Palomares y Peset (2015), por su parte, vuelven a distinguir entre manipulación temporal y manipulación absoluta de los datos. Al igual que ocurre con los ingresos, las técnicas que vamos a desarrollar supondrán bien una manipulación de los datos de carácter temporal, variando el momento en el que se imputa, aunque el importe seguiría siendo el mismo, o bien se pueden alterar las cantidades de los datos, es decir, la valoración de los gastos.

2.3.1. Manipulación temporal de los gastos

La manipulación temporal de la imputación de los gastos alterar el momento en el que objetivamente deberían reconocerse, para, de esta forma, reflejar la imagen que mejor convenga según el criterio del que prepara la información financiera. A la hora de analizar el PGC de 2007 para hallar distintas técnicas para llevar a cabo esta manipulación, seguiremos los planteamientos de Cano Rodríguez (2002), Palomares y Peset (2015) y Amat y Blake (2002).

El principio de correlación de ingresos y gastos incluido en el vigente Plan General de Contabilidad predica que el resultado del ejercicio se obtiene por los ingresos de dicho período, sustrayéndole los gastos llevados a cabo para la obtención de los mismos. Es posible que ciertos desembolsos llevados a cabo en un ejercicio concreto provoquen una corriente de ingresos en ejercicios futuros, por lo que, en base a este principio, deberían registrarse esos desembolsos como gastos en los períodos en los que verdaderamente se generen esos ingresos. Así, la normativa contable prevé varias situaciones en las que los gastos pueden originar una corriente de ingresos futura, planteándose, por tanto, la posibilidad de incluirlos dentro del activo de la empresa, es decir, poner en marcha su activación, como veremos a continuación. También pueden darse situaciones similares en cuanto a la amortización de un gasto o del activo, o en cuanto a su deterioro, como también vamos a analizar a continuación.

La activación de los gastos se puede dar en ciertas ocasiones en las que los desembolsos llevados a cabo en un ejercicio futuro pueden conllevar ingresos en ejercicios futuros. Esto puede darse en el caso del inmovilizado, tanto material como inmaterial, haciendo nosotros especial hincapié en los gastos de Investigación y Desarrollo, en las mejoras del inmovilizado material, en la adquisición de bienes en régimen de arrendamiento financiero y en los gastos de formalización de deuda. De esta forma, si se opta por “activar” estos gastos, posteriormente se irán imputando al resultado de ejercicios futuros en los que se generen ingresos, mediante su amortización.

En el caso concreto de los gastos de Investigación y Desarrollo, se exigen una serie de condiciones para poder considerarlos como mayor valor del activo. No obstante, hay que tener en cuenta que queda a la discreción del gerente decidir si dichas condiciones se cumplen o no. La normativa española abre la posibilidad de activar estos gastos siempre que se cumplan unos requisitos, pero la capitalización de estos gastos es opcional, esto hay que tenerlo en cuenta, pues se puede decidir

mantenerlos en el resultado del ejercicio pese a cumplir los requisitos, de ahí que el tenor literal del PGC señale que “podrán activarse como inmovilizado intangible desde el momento en que cumplas la siguientes condiciones: (...)” (PGC 2007, NV 6ª a)). Así, el vigente Plan General de Contabilidad, en sus normas de registro y valoración, señala que para que se tenga la posibilidad de activar estos gastos, es necesario cumplir dos condiciones. La primera de ellas es que estos gastos deben “estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo”. En segundo lugar, “tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate” (PGC 2007, NV 6ª). Arquero Montaña, Jiménez Cardoso y Ruiz Albert (2015), a modo de ejemplo, señalan por éxito técnico puede entenderse la construcción de un prototipo funcional, mientras que, en cuanto a la rentabilidad económico-comercial del proyecto apuntan que no existirá el mínimo atisbo de duda sobre ella en el caso de que se espere lograr “un volumen de ventas que cubra todos los costes relacionados con la fabricación y distribución del producto definitivo, incluida la amortización de la investigación y el desarrollo activada”. No obstante, como podemos observar, decidir si se observan esos motivos fundados de éxito técnico y económico corresponde al gerente, quien puede decidir si activa el gasto, aplicando una política contable agresiva que pretende aumentar el resultado del ejercicio, o decide no hacerlo, tomando una posición más conservadora. El cumplimiento de estas dos condiciones que exige el Plan General de Contabilidad debe revisarse continuamente, especialmente, el PGC incide en que debe estimarse la viabilidad técnica y económica del proyecto que se trate señalando que “en el caso de que existan dudas razonables sobre el éxito económico-comercial del proyecto, los importes registrados en el activo deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio” (PGC 2007, NV 6ª). Por tanto, como podemos observar, esta oportunidad de desactivar el gasto se traduce en una decisión potestativa para el que elabora la información contable, encargado de juzgar en cuanto a la viabilidad del proyecto. Así, si quiere adoptar una política conservadora no tendrá más que desactivar los gastos de Investigación y Desarrollo, llevándolos a pérdidas del ejercicio y reduciendo de esta forma el resultado.

Asimismo, en el caso de los arrendamientos de inmovilizado material, existe la posibilidad de contabilizar los contratos de arrendamiento como un inmovilizado material o como un simple gasto del ejercicio por las cantidades devengadas durante el ejercicio por este concepto. Así, se considerará el arrendamiento como financiero, como se señala en la norma 8ª de registro y valoración del vigente Plan General de Contabilidad, “cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato”, detallando los supuestos en los que se puede presumir esa transferencia (PGC 2007, NV 8ª.1.1.1.). Si el gerente considera que de las condiciones se deduce la transferencia de los riesgos y beneficios, podrá contabilizarlo como un activo, por lo que queda a su arbitrio según quiera aplicar una política agresiva o conservadora, dentro siempre de unos márgenes por supuesto, el considerarlo como un arrendamiento financiero o, de lo contrario, operativo, el cual se contabilizará como un gasto del ejercicio, no siendo posible su activación, pues no se considera que se transfieran los riesgos y beneficios al arrendatario.

Algo similar ocurre en el caso de los desembolsos realizados para la mejora o reparación de un inmovilizado material. Esto se regula en la norma 3ª de registro y valoración del Plan General de Contabilidad, que dispone en su apartado f) que “los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes del inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida que supongan un aumento de su capacidad, productividad, o alargamiento de su vida útil, debiéndose dar de baja el valor contable de los elementos que se hayan sustituido.” Al igual que en los casos anteriores, será el propio criterio del que prepara la información contable

el que decida si estas operaciones consiguen alguno de los tres requisitos marcados en la Ley, pudiendo en consecuencia activar o no dicho gasto.

Dejando a un lado la activación de los gastos, también es posible la manipulación temporal de los gastos mediante la amortización del activo. De esta forma, se puede realizar el cálculo del coeficiente de amortización con el fin de lograr el resultado deseado, y no en función del consumo real del inmovilizado amortizado.

Otra práctica común para manipular de forma temporal los gastos se da en el caso del deterioro de los activos. Así, una práctica habitual es el retraso en el reconocimiento de deterioros, como puede ser, por ejemplo, el de la morosidad, lo que podría suponer un incremento del resultado del ejercicio actual pues se traslada la imputación de pérdidas por deterioro sobre estos ingresos de dudoso cobro a ejercicios futuros, o bien, se puede optar por una política conservadora, que buscaría el empeoramiento de forma interesada del ejercicio actual, con el objetivo de tener cierto margen de actuación discrecional en el caso de que los ejercicios futuros no alcancen el resultado deseado. No obstante, la resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), en su norma segunda se encarga del deterioro del valor de sus activos. Aunque hace referencia a que el deterioro es una pérdida estimada, en su apartado cuarto señala que “el uso de estimaciones no menoscaba la fiabilidad de las cuentas anuales. No obstante, la empresa deberá ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre. Para ello las estimaciones se realizarán con imparcialidad y objetividad, maximizando el número de datos observables de mercado y otros factores que los participantes en el mercado considerarían al fijar el importe recuperable de un activo, limitando en todo lo posible el empleo de consideraciones subjetivas y de datos no observables o contrastables”. Por ello, aunque se permite cierto frado de discrecionalidad vemos que se deben evitar las consideraciones subjetivas en la medida de lo posible.

2.3.2. Manipulación en la valoración y clasificación de los gastos

En estos casos no estamos ante una manipulación temporal de imputación de los gastos, sino que nos podemos encontrar ante una valoración interesada de los mismos bien ante una reclasificación de los ordinarios en extraordinarios.

Comenzando a hablar de las distintas opciones que nos brinda la valoración, pasamos a analizar en primer lugar de la valoración inicial del inmovilizado material, especialmente en lo que respecta al precio de adquisición, pues como señala la norma 2ª de registro y valoración del Plan General de Contabilidad, “el precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales⁴ y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento” (PGC 2007, NV 2ª.1.1.) Por lo tanto, en este caso la discrecionalidad del que elabora la información contable radica en la decisión de en qué momento se considera que el activo está en condiciones de funcionamiento, así como la interpretación del término “gastos adicionales y directamente relacionados”. En cuanto al momento en el que está en condiciones de funcionamiento, el gerente puede retrasarlo para así incluir más gastos en el valor del activo, si lo que se quiere es aplicar una política agresiva, o bien puede adelantarse la fecha para evitar que dichos gastos sean incluidos en el valor del activo, siendo entonces imputados al resultado del ejercicio –política conservadora-. Por otro lado, se puede considerar o bien que determinados gastos han sido necesarios para la adquisición del bien y de esta forma activarlos, o no considerarlos así, registrándolos entonces como un gasto del ejercicio. Por último,

⁴ Arquero Montaña, Jiménez Cardoso y Ruiz Albert (2015) entienden como gastos adicionales los incrementales, es decir, aquellos que no se producirían en el caso de que la compra de inmovilizado no se llevase a cabo.

añadir que en el caso de que la instalación y montaje del inmovilizado dure más de 12 meses, en este caso los gastos financieros relativos a su financiación devengados antes de su puesta en funcionamiento se incluyen incrementando el importe del activo, es decir, se trata de una obligación (PGC 2007, NV 2ª.1.). Arquero Montaña, Jiménez Cardoso y Ruiz Albert (2015) señalan que no se hace un tratamiento explícito en el PGC sobre los gastos financieros cuando el inmovilizado necesita menos de un año para estar en condiciones de uso, por lo que parece que no se permite la activación en este supuesto.

Si se da el caso de que fue la propia empresa la que produjo el activo señala el Plan General Contable que éste se debe valorar por su coste de producción, el cual se obtendrá “añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los demás costes directamente imputables⁵ a dichos bienes”, así como la parte que razonablemente le corresponda de los costes indirectamente imputables (PGC 2007, NV 2ª.1.2.). Así, podemos observar que para valorar estos activos el gerente goza de una gran capacidad de manipulación, pues decide los costes que son indirectamente imputables al producto, así como su proporción. De esta forma, puede optar por aumentar, en mayor o menor importe, el precio del activo, y los que no considera indirectamente imputables, se recogerán como gastos del ejercicio. No obstante, como establece la Resolución del ICAC de 14 de abril de 2015, en su norma cuarta, para la imputación al producto de estos costes indirectos “es necesario emplear unos criterios de distribución previamente definidos”, debiendo ser estos criterios además, como se establece en su apartado segundo, “razonables”.

Otra forma de manipular los gastos se da en la valoración de las existencias finales de la empresa y la correlativa variación de existencias. Esto es así puesto que hay distintos criterios para valorar las existencias y, por tanto, el ingreso o la pérdida por las diferentes valoraciones pueden suponer diferencias significativas en el resultado. Así se da por ejemplo en cuanto el uso del método *last in-first out* (LIFO), el cual es usado ampliamente por las empresas americanas, pero se encuentra prohibido por las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC). Este método supone una variación de calado en el resultado comparativamente en cuanto a aquel que se obtendría si se usan los métodos *first in- first out* (FIFO) o precio medio ponderado (PMP). En España, la valoración del almacén de existencias puede llevarse a cabo por dos métodos: PMP o FIFO, habiendo por tanto cierto margen discrecional según la política que se quiera adoptar. En un entorno inflacionista, lo normal es llevar a la práctica una contabilidad agresiva, aplicando el método FIFO, pues irían a resultado los productos de coste inferior, activándose mediante la variación de existencias las de mayor valor. Sin embargo, se debe tener en cuenta que el principio de uniformidad prohíbe el cambio arbitrario de un método de valoración a otro, exigiéndose la suficiente motivación y justificación del cambio y siendo necesario reflejarlo en la memoria. Por último, señalar que, como ocurre en el caso de los inmovilizados de producción propia, en el caso de los productos fabricados por la empresa, “el coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otros materiales consumibles los costes directamente imputables al producto. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate” (PGC 2007, NV 10ª.1.1), por lo que se puede seleccionar un criterio de imputación de forma que busque alcanzar los objetivos de la dirección y no precisamente la imagen fiel de la empresa. No obstante, recordar lo ya mencionado en cuanto a la previa definición de estos criterios de imputación recogidos en la Resolución del ICAC de 14 de abril de 2015.

⁵ La norma tercera de la Resolución del ICAC del 14 de abril de 2015 define a los costes directamente imputables o costes directos como “aquellos costes que se derivan de recursos cuyo consumo se puede medir y asignar de forma inequívoca a un determinado producto o a un conjunto de productos fabricados o contruidos por la propia empresa”.

Por último, mencionar que anteriormente era posible la alteración de la consideración de un gasto como ordinario o extraordinario. Esto no afectaba al resultado global del ejercicio, pero sí podía suponer un incremento o descenso en los componentes de este resultado. Si se adoptaba una política agresiva, lo que se buscaba era clasificar la mayor cantidad de gastos posible como extraordinario, pues se reflejaría un mejor resultado ordinario, pudiendo defenderse que el mal resultado global obtenido se debía a causas extraordinarias y puntuales de ese ejercicio concreto.

Esta práctica, aunque ha sido utilizada de forma habitual para mejorar el resultado operativo, desde el 2003 el IASB y desde el 2007 el PGC español no contemplan la clasificación de resultado extraordinario, existiendo únicamente un concepto denominado resultado excepcional, incluido dentro del resultado operativo, y que refleja gastos o ingresos debidos a inundaciones, sanciones, multas, etc. Así, actualmente las operaciones con inmovilizados se encuadran en el resultado operativo, en el caso de los intangibles o materiales, y en el resultado financiero en el caso de carteras de control.

2.4. MANIPULACIÓN DEL ACTIVO

Pese a que ya hay ciertos aspectos que por su correlación con la manipulación del resultado ya hemos tratado, como puede ser el precio de adquisición y coste de producción de los inmovilizados, el arrendamiento financiero, la valoración de las existencias, o la activación de gastos de I+D, aún quedan cuestiones pendientes por tratar, pues pese a no incidir en el resultado, sí que pueden suponer un aumento o descenso de la valoración del activo de la empresa según el criterio que adopte los que elaboren la información contable. Para ello, a la hora de analizar el PGC vigente vamos a seguir la línea de Palomares y Peset (2015) y de Amat y Blake (2002), quienes ejemplifican algunos de estos supuestos, pues existe cierta discrecionalidad en la cuantificación de activos, al igual que en su reconocimiento.

En primer lugar, en cuanto a la valoración de los bienes -inmovilizado material- que se reciben a través de permutas, se acoge el criterio del valor razonable, tanto para las comerciales como para las no comerciales (PGC 2007, NV 2ª.1.3.). A la hora de fijar su valoración, es necesario un cálculo, pues son bienes que carecen de un mercado activo, llevándose a cabo a través de métodos y técnicas de valoración cuya selección supone una decisión discrecional por parte de la gerencia, pudiendo ser utilizado para incrementar o deducir el activo de la empresa, según convenga.

Otra técnica creativa se da en cuanto a la valoración del fondo de comercio, el cual “sólo podrá figurar en el activo, cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa, en el contexto de una combinación de negocios” (PGC 2007, NV 6ª). Esto es así porque a la hora de valorar este activo, lo que se toma en consideración es el valor razonable tanto de los activos adquiridos como de los pasivos asumidos de la empresa adquirida. Al igual que en el caso anterior, este criterio de valor razonable presenta un grado de discrecionalidad del que puede valerse la gerencia para llevar a cabo prácticas creativas que supongan un aumento o una disminución del valor de este activo.

Otro aspecto que presenta un grado de discrecionalidad por parte de la gerencia es la clasificación contable de las inversiones financieras, pues el PGC en su norma de valoración nº 9 establece seis categorías diferentes, con base en las NIC, de tal forma que según la categoría en que se encuadre, se valorará y registrará de forma diferente. Hay que tener en cuenta que, a la hora de encuadrar una inversión financiera en una categoría u otra, no se tienen en cuenta las características intrínsecas del activo, sino el destino que le quiera dar la empresa. De ahí que surja este grado de discrecionalidad. De esta forma, si se considera que un título es utilizado por la empresa para negociar a corto plazo, se registrará a valor razonable, y

los “cambios que se produzcan en el valor razonable se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio” (PGC 2007, NV 9ª.2.3.2); si es una inversión en una sociedad del grupo, se valorarán al coste (PGC 2007, NV 9ª.2.5), o bien no tendrán ninguno de estos fines y se clasificarán como disponibles para la venta, valorándose mediante el criterio de valor razonable pero, en este caso, “los cambios que se produzcan en el valor razonable se registrarán directamente en el patrimonio neto, hasta que el activo financiero cause baja del balance o se deteriore, momento en el que el importe así reconocido se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias” (PGC 2007, NV 9ª.2.6.2.). Como podemos observar, cada alternativa supone una valoración diferente, por lo que sería posible una manipulación en esta clasificación para, así, aumentar o disminuir el valor de los activos.

También es conveniente hablar de las posibilidades creativas que surgen en cuanto a los activos por impuestos diferidos. La normativa abre la posibilidad de compensar las pérdidas fiscales con beneficios futuros en los siguientes ejercicios, registrándose el impuesto menor a pagar en el futuro como un activo por impuesto diferido. No obstante, con base en el principio de prudencia, “solo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales⁶ futuras que permitan la aplicación de estos activos” (PGC 2007, NV 13ª.2.3.). Por lo tanto, parece evidente que la gerencia está dotada de una gran capacidad discrecional en este aspecto, pues puede jugar con las expectativas futuras en cuanto a beneficios se refiere, por lo que si adopta una postura conservadora en cuanto a los beneficios a obtener en el futuro, disminuirá de esta forma el activo por impuesto diferido que puede ser reconocido, mientras que si se esperan grandes resultados, se puede aumentar el volumen de activo total a través de esta figura.

Por último, mencionar la posibilidad de discrecionalidad contable que brinda el deterioro de activos, ya que para considerar su existencia se necesita calcular el valor de recuperación del activo, “entendiéndose este como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso” (PGC 2007, NV 2ª.2.2.) Ambos términos abren la opción de un cierto grado de discrecionalidad que puede ser aprovechado para poner en práctica la contabilidad creativa, pudiendo entonces la gerencia aumentar o disminuir el volumen de activos en balance. No obstante, recordamos lo que establece la resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en su norma segunda en cuanto a la pérdida estimada que supone el deterioro, recalando que esto no debe implicar consideraciones subjetivas ni pérdida de fiabilidad de las cuentas anuales.

2.5. MANIPULACIÓN DEL PASIVO

La manipulación de los pasivos se puede realizar principalmente, siguiendo de nuevo el planteamiento de Palomares y Peset (2015) y de Amat y Blake (2002) en el análisis del vigente PGC, mediante la figura de las provisiones, tratándose de un elemento que aporta un grado de discrecionalidad amplio a la gerencia, como veremos a continuación, pues pueden ser objeto tanto de un registro como de una valoración interesada, es decir, con fines creativos. No obstante, no solo hay que tener en cuenta las provisiones, sino también las deudas que se integran dentro del concepto de la financiación fuera de balance.

En primer lugar, en cuanto a las provisiones, conviene señalar que son obligaciones de pago que ostentan una mayor probabilidad de ocurrencia que de no ocurrencia. Así, entra en juego la discrecionalidad del que elabora la información contable, pues la estimación de esa probabilidad corresponde a él. Dejando a un lado esta probabilidad de ocurrencia y centrándonos en la valoración del importe de la provisión en el caso de que se considerase probable su ocurrencia, conviene recordar que las provisiones, tal

⁶ Arquero Montaña, Jiménez Cardoso y Ruiz Albert (2015) aclaran que el término ganancias fiscales se equipara aquí con el de bases imponibles positivas.

y como señala la norma de valoración 15ª del PGC, son pasivos que resultan indeterminados, bien en cuanto a su importe, pudiendo no ser exacto al cierre del ejercicio, o bien respecto a la fecha en que se cancelará. En cuanto a su valoración, el PGC señala que “de acuerdo con la información disponible en cada momento, las provisiones se valorarán en la fecha de cierre del ejercicio por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación” (PGC 2007, NV 15ª.2.). Por tanto, observamos que a la hora de estimar su valor es posible una valoración que sea interesada para cumplir los fines que quieren los directivos. Arquero Montaña, Jiménez Cardoso y Ruiz Albert (2015) indican que la NIC nº 37, párrafos 38-40, establece que a la hora de llevar a cabo la estimación del importe provisionado se debe tomar en consideración cada uno de los posibles desenlaces, así como los distintos impactos económicos de cada uno, utilizándose para ello tanto el juicio de la gerencia, la experiencia ante supuestos parecidos, y, en su caso, la opinión de expertos.

En segundo lugar trataremos la financiación fuera de balance, que se refiere a “la existencia de transacciones financieras de las cuales derivan obligaciones de pago en el futuro que no aparecen recogidas en el balance de las empresas” (Caboblanco Santamaría, 2012). En este aspecto toma especial relevancia el caso de los arrendamientos operativos, pues como hemos visto anteriormente, no generan un pasivo, sino que suponen un gasto del ejercicio. Algunos autores lo critican, e incluso el International Accounting Standard Board (IASB) lleva planteándose los últimos años la posibilidad de cambiar su NIC 17 sobre arrendamientos para que el pasivo que se genera por un arrendamiento operativo sea reflejado en el balance, equiparándolo de esta forma a lo que ocurre en el caso del arrendamiento financiero. Hay que tener en cuenta que el registro como arrendamiento operativo de operaciones que en la práctica son verdaderas adquisiciones de activos reduce el nivel de estos, mejorando así el retorno de las inversiones, lo cual se buscará si se adopta una política contable agresiva, lo que también conlleva que se reduzca la deuda reconocida y el nivel de apalancamiento de la empresa. Por último, conviene señalar que en el caso de vender los derechos de cobro que se ostentan mediante *factoring*, se genera un pasivo en el caso de que no se hayan traspasado de forma significativa los riesgos y beneficios inherentes al activo. No obstante, esto no es tan fácil de discernir en la práctica, pues los contratos que plasman estas operaciones son de gran complejidad, pudiendo utilizarse la falta de claridad de los mismos para que la deuda que generan no sea incluida en el balance, por lo que vemos también cómo puede esto convertirse en una práctica creativa.

2.6. MANIPULACIÓN DEL PATRIMONIO NETO

Otras partidas que pueden sufrir diferentes técnicas creativas, en base al planteamiento de Palomares y Peset (2015), son las que componen el patrimonio neto empresarial. La manipulación de estas partidas afecta no solo a su registro, es decir, a su inclusión o no en el balance, sino también a su valoración, es decir, en el caso de que sí se incluyan, el importe reflejado.

En primer lugar, el capital escriturado se puede desembolsar mediante aportaciones dinerarias o no dinerarias. A la hora de valorar las aportaciones no dinerarias, la Ley de Sociedades de Capital distingue según se trate de una Sociedad Anónima o bien de una Sociedad de Responsabilidad Limitada. Así, “en la constitución o en los aumentos de capital de las sociedades anónimas, las aportaciones no dinerarias, cualquiera que sea su naturaleza, habrán de ser objeto de un informe elaborado por uno o varios expertos independientes con competencia profesional, designados por el registrador mercantil del domicilio social conforme al procedimiento que reglamentariamente se determine” (LSC 2010, art. 67.1). Así, en el caso de las sociedades anónimas, se exige un informe de expertos, lo que no ocurre en el caso de las sociedades de responsabilidad limitada, en las que la Ley no establece tal

exigencia. Esto permite, siempre que estemos ante una sociedad de responsabilidad limitada, que puedan llevarse a cabo valoraciones interesadas por parte de los accionistas, lo que incrementará o reducirá el patrimonio neto de la empresa, según el caso.

Por otro lado, en cuanto a las donaciones y legados, el activo donado tiene como contrapartida un ingreso recogido en el patrimonio neto cuya valoración se realiza a través de valor razonable, que como hemos comentado en ocasiones, la aplicación de esta valoración permite fines creativos.

Por último mencionar el registro de las subvenciones de capital, el cual se produce como un ingreso en patrimonio neto (diferente al que afecta al resultado del ejercicio). Así, se va transfiriendo a resultado del ejercicio mediante la amortización del bien subvencionado, lo que permite que si la gerencia busca retrasar o acelerar su registro en la cuenta de ingresos que afecta al resultado del ejercicio, puede valerse del criterio de amortización para así adaptarlo al fin que se busque en cuanto a cifras objetivo del patrimonio neto.

CAPÍTULO 3

EL DELITO CONTABLE

3.1. DELITOS CONTRA EL PATRIMONIO Y EL ORDEN SOCIOECONÓMICO

A la hora de tratar de acotar una frontera entre la contabilidad creativa dentro del marco legal y el delito contable debemos analizar y tratar de delimitar aquellas conductas que se encontrarían fuera del marco legal, lo que facilita esta difícil tarea de discernir si estamos ante una contabilidad creativa dentro del marco legal o si, por el contrario, sobrepasa estos límites. Para ello, es necesario estudiar a fondo el Título XIII del Libro II del Código Penal, en adelante CP, el cual se rubrica de la siguiente forma: “Delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico”.

Tal y como plantea Terradillos Basoco (2016), la inclusión de este Título XIII desde el CP de 1995 con el objetivo de intervenir en el ámbito de la delincuencia económica supuso uno de los más destacados avances reflejados en dicho CP, pues se ampliaba la respuesta penal a estos supuestos, dado que previamente quedaba, en gran medida, reducido su campo de actuación a los tradicionales delitos patrimoniales.

Estos delitos, los cuales son de alta lesividad y responden al ánimo de provecho económico, son también conocidos como *White Collar Crimes* o delitos de cuello blanco debido a que son por lo general llevados a cabo por sujetos de cierta cualificación o estatus social, como son los miembros del Consejo de Administración de una Sociedad, que cometían el delito en el marco de su profesión, siendo la obra de Sutherland (1949) la que introdujo por primera vez esta idea.

Este Título XIII se encuadra dentro de una rama del Derecho Penal que muchos autores denominan Derecho Penal Económico, el cual se puede definir como “el conjunto de normas jurídico-penales que protegen el orden económico” (Bajo Fernández, Pérez Manzano y Suárez González, 1993). En la misma línea se pronuncian Tiedemann (1993) y Arroyo Zapatero (1994) en cuanto a la doble vertiente del Derecho Penal Económico, pues engloba no solo la protección del individuo en el orden socioeconómico, sino también la protección del sistema económico en esencia.

Como señala Segovia San Juan (2001), la postura que adopta el CP actual en cuanto a la clasificación de estos delitos se centra básicamente en establecer dos bloques diferenciados: uno constituido por aquellos que afectan de forma exclusiva al Estado, recogidos en el Título XIV, bajo la rúbrica “De los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, y, por otro lado, los recogidos en el ya mencionado Título XIII, el cual recoge una serie de conductas que atentan tanto contra los intereses individuales de personas, físicas como jurídicas, como, en ciertos artículos, contra los intereses del propio Estado, entremezclándose por tanto delitos patrimoniales y delitos económicos. Este Título XIII, por tanto, integra diferentes delitos como el hurto, el robo, las estafas... No obstante, nosotros centraremos nuestra atención en los delitos societarios, es decir, en las conductas delictivas en el seno de la empresa y, de forma más concreta, en el delito contable contenido en el artículo 290 del CP⁷.

⁷ Artículo 290 CP:

“Los administradores, de hecho o de derecho, de una sociedad constituida o en formación, que falseen las cuentas anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad, de forma idónea para causar un perjuicio económico a la misma, a alguno de sus socios, o a un tercero, serán castigados con la pena de prisión de uno a tres años y multa de seis a doce meses.

Si se llegare a causar el perjuicio económico se impondrán las penas en su mitad superior.”

3.2. EL DELITO SOCIETARIO

Como recuerda Segovia San Juan (2001), antiguamente las sociedades eran, por lo general, de tamaño reducido, siendo el propietario de la empresa el que, a su vez, ejercía el control de las mismas. No obstante, con el paso del tiempo, las organizaciones empresariales se han ido haciendo cada vez más complejas, disociándose la gestión y la propiedad de una empresa, lo que supone una mayor dificultad a la hora de controlar si se está gestionando la empresa de forma adecuada. Así, hasta 1995, momento en el que se produce la novedosa incorporación de esta clase de delitos en el seno de la empresa, tan solo nos encontrábamos con normativa en el ámbito del Derecho privado para controlar estas actuaciones, pero no en el ámbito penal, lo que acabó conllevando una acuciante necesidad de reforzar esa normativa privada mediante leyes penales para evitar que fraudes que se producían no tuviesen consecuencias más allá de las que se tenían lugar en el ámbito privado, lo que fomentaba, como indica Gimeno Sendra (1996), la famosa “cultura del pelotazo” en nuestro país. Como indica Martínez-Buján Pérez (2015), “con la creación de esta nueva familia delictiva el legislador penal español pretendió cubrir una de las lagunas más llamativas existentes hasta la fecha en nuestro Derecho penal”.

Por ello, aunque tradicionalmente bastase con las leyes mercantiles para el correcto funcionamiento de las empresas, se vio necesaria la tipificación en el Código Penal de diversas conductas ilícitas en el seno de la empresa como complemento a las normas ya existentes. Específicamente, los delitos societarios se recogen en el Capítulo XIII del Libro XIII del actual Código Penal, en los artículos 290 a 297, incluyendo el falseamiento de cuentas, en el que nos vamos a centrar dejando el resto a un lado una vez analizados los aspectos comunes, la imposición de acuerdos abusivos, la adopción de acuerdos lesivos, el impedimento a un socio del ejercicio de sus derechos, la negación o impedimento a la supervisión administrativa, y la disposición fraudulenta de los bienes societarios.

3.2.1. Concepto del delito societario

La función del Derecho Penal Societario o de la tipificación de los delitos societarios es, en palabras de Arroyo Zapatero (1994), garantizar la legalidad material de las sociedades mercantiles en interés de los socios y de terceros, aunque recordando que con esto también se alcanza la tutela del orden socioeconómico.

El delito societario se podría definir como un “conjunto de comportamientos punibles que se realizan en el seno de las sociedades por sus administradores o por las mayorías de capital que lo sustenten contra la propia sociedad, sus socios, o los terceros relacionados con aquella” (Hermosilla, 1996).

No es pacífico en el seno de la doctrina encasillar estos delitos dentro de los patrimoniales o de los socioeconómicos. Así, aunque por lo general se suele considerar como un delito de carácter socioeconómico, como defienden, entre otros, Sánchez Álvarez (1996) y Jiménez Villarejo (1996), hay autores como Rosal Blasco (1996), que optan por entenderlos como delitos patrimoniales, eso sí, con la excepción del artículo 294⁸, referido a la negación o impedimento de la supervisión administrativa, el cual sí entiende que es un delito socioeconómico.

⁸ Artículo 294 CP:

“Los que, como administradores de hecho o de derecho de cualquier sociedad constituida o en formación, sometida o que actúe en mercados sujetos a supervisión administrativa, negaren o impidieren la actuación de las personas, órganos o entidades inspectoras o supervisoras, serán castigados con la pena de prisión de seis meses a tres años o multa de doce a veinticuatro meses. (...)”

3.2.2. Ámbito de aplicación del delito societario

Una vez aclarado el concepto, toca delimitar el ámbito en el que se produce, lo cual se lleva cabo mediante el artículo 297 del Código Penal, cuyo tenor literal predica que “a los efectos de este capítulo se entiende por sociedad toda cooperativa, Caja de Ahorros, mutua, entidad financiera o de crédito, fundación, sociedad mercantil o cualquier otra entidad de análoga naturaleza que para el cumplimiento de sus fines participe de modo permanente en el mercado”. Como podemos observar, estamos ante un precepto que contiene una enumeración de lo que a efectos del CP se entiende por sociedad. Como plantea Ríos Corbacho (2016), el CP opta por un “concepto omnicomprendivo que abarca todo tipo de sociedades, con la excepción de las sociedades civiles y las asociaciones”.

Aunque resulta evidente que el ámbito de aplicación comprende la totalidad de las sociedades mercantiles, y, especialmente, las sociedades anónimas debido a su funcionamiento y a la probidad de sus administradores, como apunta Segovia San Juan (2001), las grandes corporaciones y, especialmente, las entidades bancarias y sociedades que cotizan en Bolsa son las que, debido a sus especialidades, podrían verse en mayor medida afectadas por la inclusión de estos delitos en el CP de 1995. Esto se debe principalmente a dos factores, los cuales son la gran cantidad de agentes económicos involucrados (trabajadores, proveedores, acreedores, deudores, pequeños inversores...), por lo que pueden causar un perjuicio a una gran variedad de sujetos, así como otro de los factores determinantes para que esta medida afecte principalmente a las sociedades cotizadas y las entidades de crédito es la separación que se produce en la propiedad y la gestión, lo que no siempre ocurre en las PYMEs, lo que supone un difícil control de las actuaciones llevadas a cabo por los administradores.

3.2.3. Conductas penadas

Aunque nos centraremos en el delito de falsificación de las Cuentas Anuales recogido en el artículo 290, conviene aclarar que éste no es, ni mucho menos, el único delito que se puede cometer en el seno de la empresa. De hecho, el Código Penal distingue cinco delitos societarios diferentes en los artículos 290 a 295 del Código Penal. Por ello, para ofrecer una visión de conjunto, comentaremos brevemente cada una de las conductas ilícitas contenidas en estos artículos.

El artículo 290 se ocupa, como hemos indicado, de la falsificación de las Cuentas Anuales u otros documentos que reflejen la situación jurídica o económica de las sociedades constituidas o en formación. Este artículo será analizado en profundidad por su estrecha relación con la contabilidad creativa.

El artículo 291 se ocupa de la imposición de acuerdos abusivos por parte de miembros que poseen una situación mayoritaria tanto en la Junta General de Accionistas como en el Consejo de Administración de las sociedades constituidas o en formación.

El artículo 292 se ocupa de la imposición de acuerdos lesivos (y no abusivos) utilizando medios no reconocidos legalmente, es decir, adoptados por mayorías ficticias.

El artículo 293 se ocupa de conductas de abuso de poder en las relaciones societarias, específicamente del impedimento por parte del órgano de administración a un socio del ejercicio de sus derechos.

El artículo 294 se ocupa de la negación o los impedimentos por parte del órgano de administración a órganos supervisores para que ejecuten su función de inspección.

Por último, el artículo 295 se ocupa de la administración desleal, que consiste en el abuso y uso fraudulento de las funciones propias del cargo de administrador o socio

que conlleva la disposición fraudulenta de los bienes societarios, siendo el bien jurídico protegido el patrimonio social cuya administración se encomienda.

3.2.4. Sujetos activos del delito

Como señala Ríos Corbacho (2016), los delitos societarios son, por lo general, delitos especiales propios, que son aquellos que tienen un sujeto activo concreto y, si este no cumple las características específicas del tipo, tampoco podría concretarse en un delito común correlativo. Es decir, son delitos en los que el sujeto activo se limita a un conjunto reducido de posibles autores (administradores de derecho o de hecho, socios, etc.), y si estos no cumplen los requisitos establecidos en la ley no podrán ser autores de los mismos, aunque sí partícipes, a modo de inductores, cooperadores necesarios o cómplices, lo que supone que la pena que se les aplicaría sería la inferior en grado a la correspondiente al autor (CP 1995, arts. 64 y 66). Esta cuestión no es baladí, pues veremos que es muy relevante a la hora de determinar la participación de los auditores externos en el delito de falseamiento de cuentas.

Como podemos observar analizando los artículos del capítulo XIII del Título XIII del CP, los sujetos activos de los distintos delitos societarios que se contemplan dependen del tipo concreto. Según de qué tipo se trate, los sujetos activos podrán ser los administradores, tanto de hecho como de derecho, los socios, o ambos. A la hora de determinar quiénes son los socios no hay ningún problema, pues serán aquellos que ostenten al menos una participación o acción de la Sociedad. Sin embargo, no es tan sencillo delimitar la figura del administrador de hecho o de derecho, como analizaremos en el delito concreto de falseamiento de las Cuentas Anuales del artículo 290.

3.2.5. Condición de perseguibilidad

Los distintos delitos societarios, como regula el artículo 296 del CP⁹, sólo serán perseguibles, por regla general, mediante denuncia de la persona agraviada o de su representante legal. No obstante, hay que tener en cuenta que cuando la persona agraviada sea menor de edad, incapaz, o persona desvalida, también podrá denunciar el Ministerio Fiscal.

Sin embargo, en su apartado segundo, este artículo excluye la necesidad de denuncia cuando la conducta delictiva afecte a los intereses generales o a una pluralidad de personas, lo que siempre ocurre en cuanto a la conducta tipificada en el artículo 294, y para el resto de conductas habrá que analizarlo caso por caso. Es decir, y como plantea Martínez-Buján Pérez (2015), “queda a la concreción jurisprudencial determinar cuándo hay afectación a los intereses generales”, salvo en el caso del artículo 294, que se da siempre, “y cuándo concurre una pluralidad de personas afectadas”.

3.3. ARTÍCULO 290 CP: FALSEAMIENTO DE CUENTAS ANUALES

Conviene analizar este artículo en profundidad al estar íntimamente relacionado con la contabilidad creativa. De hecho, tras analizar este delito y otras infracciones lo que se busca es delimitar una frontera entre las manipulaciones que se encuentran dentro del marco legal y aquellas que violan la legalidad.

⁹ Artículo 296 CP:

“1. Los hechos descritos en el presente capítulo, sólo serán perseguibles mediante denuncia de la persona agraviada o de su representante legal. Cuando aquélla sea menor de edad, incapaz o una persona desvalida, también podrá denunciar el Ministerio Fiscal.

2. No será precisa la denuncia exigida en el apartado anterior cuando la comisión del delito afecte a los intereses generales o a una pluralidad de personas.”

El punto de partida es el artículo 290 del CP, el cual establece que “los administradores, de hecho o de derecho, de una sociedad constituida o en formación, que falsearen las cuentas anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad, de forma idónea para causar un perjuicio económico a la misma, a alguno de sus socios, o a un tercero, serán castigados con la pena de prisión de uno a tres años y multa de seis a doce meses. Si se llegare a causar el perjuicio económico se impondrán las penas en su mitad superior.”

Siguiendo el planteamiento de Hermosilla (1996), lo novedoso de este precepto es tipificar como delito independiente el falseamiento de aquellos documentos que reflejan la situación jurídica o económica de la sociedad, ya que previamente a la inclusión de los delitos societarios en el Código Penal de 1995, tan solo se penaba el falseamiento de documento mercantil cuando se hacía con el objetivo de acreditar una situación de solvencia por parte de la empresa. Así, Hermosilla defiende que el delito de falsedad documental, recogido en los artículos 390 a 394 del CP, es muy diferente a este delito societario de falsedad de la información social, pues éste último protege la veracidad de lo contenido en los informes, mientras que el primero protege la forma documental como documento de prueba. En la misma línea plantea Faraldo Cabana (1996) que “los delitos clásicos de falsedades documentales, por su estructura, no permiten captar la vertiente económico-patrimonial del hecho cometido en el ámbito societario, que en el mejor de los casos se castigará como alteración de la fe pública, pero no como puesta en peligro del patrimonio de los sujetos implicados”, resaltando la necesidad de añadir a nuestra legislación penal un delito de falseamiento de la información social. No obstante, como veremos más adelante, se puede establecer una superposición entre estos delitos, resolviéndose mediante el principio de especialidad, así como en ciertos casos con el delito de estafa.

Conde-Pumpido (1997), así como otros autores, han criticado en cierta medida este artículo por el hecho de limitar su aplicación al ámbito societario, dejando fuera a los empresarios individuales, cuando éstos tienen también la obligación de reflejar la imagen fiel de su patrimonio y situación financiera. No obstante, la explicación se puede encontrar, como señala Segovia San Juan (2001), en la propia definición del delito socioeconómico, pues son aquellos que bien ponen en peligro o bien lesionan el interés social, por lo que la empresa individual, dado su escaso de volumen de negocios, por lo general, no parece que afecte significativamente al orden socioeconómico.

En cuanto al bien jurídico protegido, señalar que hay discrepancia por parte de la doctrina. Ríos Corbacho (2016) plantea que se protege con este tipo el patrimonio de los socios, de la sociedad o de un tercero, llegando a esta conclusión al entender que el artículo 290, en su apartado primero, alude a la consecución de un resultado de peligro con la expresión “falsearen (...) de forma idónea para causa un perjuicio económico”, que se estimará en el momento en el que el patrimonio corra peligro. Otros autores como González (1996) señalan que el bien jurídico protegido es el derecho de información, tanto de los socios, como de terceros con interés en la sociedad, merecedores de recibir datos que reflejen de forma fiel la situación empresarial. Martínez-Buján Pérez (2015) entiende que no cabe duda que con este precepto se protege el patrimonio de la sociedad, los socios y terceros, pero no solo esto, pues parece evidente que el artículo 290 es una figura pluriofensiva, pues no solo atenta contra el patrimonio de estos agentes. No obstante, en su opinión, este bien jurídico no puede confundirse con el derecho a la información o la veracidad de la información social, sino que se trata de la propia funcionalidad del documento de la sociedad en las relaciones jurídicas.

3.3.1. Sujetos activo y pasivo

Del tenor literal del artículo 290 se extrae con facilidad que pueden ser autores del tipo delictivo exclusivamente el administrador de hecho o de derecho de una sociedad

constituida o en formación, recordando que nos encontramos ante un delito especial propio, por lo que si los sujetos no cumplen los requisitos pertinentes para encajar en esta figura no podrán ser autores de este delito, aunque sí podrán ser partícipes, lo que, como ya mencionamos y desarrollaremos más adelante, tiene gran relevancia para la figura de los auditores externos.

La figura del administrador de derecho, desde un punto de vista mercantil, se entiende, en palabras de Conde-Pumpido (1997), como aquel que ejerce la función de administración en virtud de un título jurídicamente válido. Otros autores, como Moreno Cánoves y Ruiz Marco (1996), dan una definición más completa del concepto de administrador de derecho, señalando que se trata de aquella “persona física¹⁰ dotada de las facultades que la ley atribuye a la figura del administrador nombrado por el órgano social competente, en virtud de acuerdo social formal y sustantivamente válido y debidamente documentado, que haya aceptado el nombramiento y se halle vigente, habiéndose practicado la inscripción del mismo en el Registro competente”.

La figura del administrador de hecho, tradicionalmente, a diferencia de la anterior, no ha sido pacífica en el seno de la doctrina, pues no se hacía alusión a ella ni en el Reglamento del Registro Mercantil ni en las Leyes de Sociedades Anónimas y de Responsabilidad Limitada. No obstante, con la llegada de la Ley de Sociedades de Capital sí que se hace alusión a esta figura, particularmente en su artículo 236, que hace referencia a los presupuestos y extensión subjetiva de la responsabilidad de los administradores. Sin embargo, en la primera versión del texto legal tan solo se aludía a la figura, sin definirla o dar siquiera unas características generales. Así, fue con la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, con la que se trató la figura del administrador de hecho, siendo ésta definida en el apartado 3 del art. 236, estableciendo que “la responsabilidad de los administradores se extiende igualmente a los administradores de hecho. A tal fin, tendrá la consideración de administrador de hecho tanto la persona que en la realidad del tráfico desempeñe sin título, con un título nulo o extinguido, o con otro título, las funciones propias de administrador, como, en su caso, aquella bajo cuyas instrucciones actúen los administradores de la sociedad.” Desde el punto de vista penal, Ríos Corbacho (2016) define a los administradores de hecho como “todos aquellos que *de facto* ejerzan las funciones o realicen los actos propios del desempeño de dicho cargo sin tener formalizado su nombramiento conforme a las disposiciones legales”.

Desde la doctrina se discute si el personal de alta dirección puede tener la consideración de administrador de hecho de la sociedad a efectos penales. Así, García de Enterría (1996), entre otros, considera que no, amparándose en el artículo 4.1 del CP, el cual señala que “las leyes penales no se aplicarán a casos distintos de los comprendidos expresamente en ellas.”, por lo que entiende que el legislador no quería añadir a la alta dirección como sujeto activo del delito, no debiéndose entonces extender la noción de administrador a esta figura. Sin embargo, otros autores como García Álvarez (1996) sí que ven posible incluir a la alta dirección en la categoría de administrador de hecho aunque no formen parte del órgano de administración, eso sí, siempre que se pueda acreditar el desempeño *de facto* de las funciones que corresponderían a los administradores de derecho.

También algunos penalistas discuten la posibilidad de la inclusión como sujeto activo del delito a los contables y auditores. En cuanto a los contables, Moreno Cánoves y Ruiz Marco (1996) sostienen que no cabe la posibilidad de entenderlos

¹⁰ Es preciso aclarar, a la luz del artículo 143 del Reglamento del Registro Mercantil, que está prevista la posibilidad de un administrador persona jurídica, siempre que sea designada como representante de la misma una persona física para ejercer las funciones propias del cargo. De hecho, aclara este mismo artículo que en tanto no conste la identidad de la persona física designada, no procederá la inscripción del nombramiento.

como sujeto activo del delito, pues el artículo 25.2 del Código de Comercio¹¹ aclara que la responsabilidad de la empresa la contrae el empresario, aunque ésta sea llevada por otras personas debidamente autorizadas. En la misma línea se pronuncia Núñez Castaño (2005), señalando que la obligación de formular las Cuentas Anuales por parte de los administradores, aplicando el artículo 25.2 del Código de Comercio, es una obligación personal, pero no personalísima, por lo que puede ser delegada. Esto es así porque su elaboración puede ser delegada a otras personas, los contables, pues, por lo general, los administradores no ostentan los conocimientos necesarios para elaborar la información contable de la empresa. Sin embargo, como bien indica Núñez Castaño (2005), esta posibilidad de delegar la llevanza de la contabilidad no supone una exclusión de la responsabilidad del administrador, como bien indica el artículo 25 en su apartado 2 del Código de Comercio. Por otro lado, Sánchez Álvarez (1996) entiende a los contables como cooperadores necesarios, figura regulada en el artículo 28, apartado b) del CP, siendo éstos “los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado”, al ser éstos los que confeccionan las cuentas.

En cuanto a los auditores, Sánchez Álvarez (1998) los considera también cooperadores necesarios si se puede probar que pese a su conocimiento de la falsedad, actuaron dolosamente al no ponerlo de manifiesto en su informe. No obstante, trataremos este tema con profundidad más adelante.

Por último, es discutido si la figura del liquidador se incluye en los sujetos activos de este delito, es decir, si la responsabilidad imputable al administrador se traslada a la figura del liquidador en el caso de que éste falsee documentos que reflejen la situación económico-financiera de la entidad. Hay autores como Moreno Cánoves y Ruiz Marco (1996) que excluyen esta posibilidad, mientras que otros como Ríos Corbacho (2016) sí que lo consideran como sujeto activo del delito.

En cuanto al sujeto pasivo del delito de falseamiento de cuentas, se encuentra claramente delimitado tanto en el artículo 290 como mediante el análisis del bien jurídico protegido. Así, son específicamente enumerados la sociedad, los socios, en la medida que como propietarios tienen el derecho a conocer la marcha de su inversión, y los terceros cuyas decisiones dependen de la información que reciben de la sociedad, debiendo excluir del elenco de terceros a la Hacienda Pública y a los Organismos de Seguridad Social, como señalan Conde-Pumpido (1997) o Martínez-Buján Pérez (2015), pues sus vinculaciones con la entidad se encuentran penadas en otro título del Código Penal.

3.3.2. Conducta típica

La conducta típica queda claramente reflejada en el artículo 290 del CP, consistiendo en falsear el objeto material, es decir, “las cuentas anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad, de forma idónea para causar un perjuicio económico a la misma, a alguno de sus socios o a un tercero”. Así, parece evidente que para adentrarnos en la conducta típica, hay que analizar en primer lugar al objeto material. Como apunta Martínez-Buján Pérez (2015), “el objeto material aparece descrito con una deseable amplitud, puesto que viene integrado por todos aquellos documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad, sin que el legislador haya optado por efectuar restricción alguna. Así, no hay

¹¹ Artículo 25 Código de Comercio:

“1. Todo empresario deberá llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios. Llevará necesariamente, sin perjuicio de lo establecido en las Leyes o disposiciones especiales, un libro de Inventarios y Cuentas anuales y otro Diario.

2. La contabilidad será llevada directamente por los empresarios o por otras personas debidamente autorizadas, sin perjuicio de la responsabilidad de aquéllos. Se presumirá concedida la autorización, salvo prueba en contrario.”

un catálogo cerrado de documentos, desde el momento en que las cuentas anuales se mencionan *ad exemplum*".

En cuanto al término "Cuentas Anuales", Ríos Corbacho (2016) señala que con la aprobación del Código Penal en 1995 se aprovechó para establecer en el artículo 290 un amplio objeto material que fuese más allá del mero balance, con el objetivo de que el tipo penal se corresponda con la realidad societaria. Así, el artículo 254 de la Ley de Sociedades de Capital establece en su apartado primero que "las cuentas anuales comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo y la memoria". Por otro lado, en su apartado segundo se establece que "estos documentos, que forman una unidad, deberán ser redactados con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad, de conformidad con esta ley y con lo previsto en el Código de Comercio", por lo que se ve claramente la intención de prohibir manipulaciones con el fin de no reflejar la imagen fiel de la situación económico-financiera de la empresa. En términos muy similares trata esta cuestión el Código de Comercio en su artículo 34, señalando en su apartado primero que "al cierre del ejercicio, el empresario deberá formular las cuentas anuales de su empresa, que comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo y la Memoria. Estos documentos forman una unidad. El estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo no serán obligatorios cuando así lo establezca una disposición legal". Además, también en la misma línea su apartado segundo señala que "las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica".

En cuanto al término "otros documentos", la doctrina entiende, como apunta Segovia San Juan (2001), que se corresponderá con cualquier documento que refleje la situación jurídica o económica de la empresa y que sean utilizados por la sociedad con el objetivo de finalizar alguna operación o negocio con el exterior, pudiendo causar un perjuicio económico a la propia sociedad, a los socios, o a terceros, si no reflejan la verdadera situación jurídica o económica de la empresa. Por lo tanto, vemos que estamos ante un concepto amplísimo, por lo que una gran cantidad de documentos se podrían englobar en el objeto material de este precepto. Como ejemplo, podemos citar a modo de ejemplo el informe de gestión y la propuesta de distribución de resultado. No obstante, conviene hacer referencia a la aclaración de Martínez-Buján Pérez (2015) en cuanto a que los informes de los auditores no pueden entenderse incluidos en el objeto material del delito.

Una vez delimitado el objeto material, es posible analizar la conducta típica, pues como hemos comentado, consiste en el falseamiento del objeto material, es decir, de las cuentas anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad. No obstante, no es suficiente tan solo el falseamiento, sino que con éste debe producirse, como plantea Conde-Pumpido (1997) y como refleja el artículo 290 del CP, un resultado falsario idóneo para causar un perjuicio económico a la sociedad, a sus socios, o a terceros. De esta forma, Sánchez Álvarez (1996) aclara que las simples inexactitudes, las equivocaciones, y los errores materiales tendrían que entenderse como ajenos al tipo.

Como hemos visto anteriormente, tanto la Ley de Sociedades de Capital como el Código de Comercio indican, al fin y al cabo, que las Cuentas Anuales deben formar una unidad y ser redactadas con claridad mostrando la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad. Por ello, y compartiendo la opinión de Segovia San Juan (2001), creemos que la intención del legislador penal, cuando hace referencia a la situación jurídica o económica de la sociedad, lo que en

realidad está aludiendo es al concepto de imagen fiel, término difuso con multitud de interpretaciones diferentes.

El término “imagen fiel” es un concepto jurídico indeterminado, pues como bien sabemos, la Contabilidad no es una ciencia exacta, sino que es el resultado de un juicio de valor por parte de quien la lleva a cabo. Urías Valiente (1997) señala que para “lograr la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, implica aplicar unas normas tales, de acuerdo con las circunstancias que concurren en cada caso concreto, que hagan que los estados financieros ofrezcan una situación de la empresa lo más adecuada y razonable posible, tratándose de una disciplina, como es la contabilidad, que no es una ciencia exacta y que trata de reflejar situaciones económicas con un elevado componente de estimaciones, por cuanto el mundo económico es un mundo inmerso en la incertidumbre”. Tradicionalmente, otro sector de la doctrina afirmaba que se llegaba a dar la imagen fiel como consecuencia de la aplicación sistemática y de forma regular de los principios contables. Sin embargo, actualmente, como vemos tanto en el artículo 34 del Código de Comercio como en el Marco Conceptual del PGC, es posible que en ciertos casos excepcionales en los que el cumplimiento de algún requisito, principio o criterio contable incluido en el PGC sea incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, considerándose entonces improcedente dicha aplicación. En los excepcionales casos en los que esto ocurre, debe motivarse en la memoria de forma suficiente y explicar su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.

Por ello, y en la línea de Segovia San Juan (2001), concluimos que, en el marco del artículo 290, aquellas conductas cuyo fin es que las Cuentas Anuales u otros documentos falseen la imagen fiel de la sociedad de forma idónea para causar un perjuicio económico a la sociedad, a alguno de sus socios, o a un tercero, estarían tipificadas como delito. Esto engloba no solo aquellas prácticas que atentan expresamente contra las normas contables, sino también, en cierta medida, ciertas prácticas creativas que buscan distorsionar la imagen fiel de la sociedad, eso sí, siempre recordando que deben ser idóneas para causar un perjuicio económico a alguno de los agentes previamente señalados. Como señala Martínez-Buján Pérez (2015) no cabe duda de que las manipulaciones o artificios contables que implican un incremento o reducción de las partidas contables debido a anotaciones u omisiones indebidas de beneficios o pérdidas pueden ser acciones típicas. Eso sí, siempre recordando que esta conducta debe tener una idoneidad lesiva para el patrimonio de alguno de los agentes ya mencionados.

3.3.3. Tipo subjetivo

El artículo 290 del CP, al exigir que el falseamiento debe ser “de forma idónea para causar un perjuicio económico”, hace necesaria la intencionalidad o dolo por parte del sujeto activo del delito. Como apunta Martínez-Buján Pérez (2015), “a la vista de la estructura del tipo de acción, cabe decir que el dolo debe abarcar no solo el conocimiento de la acción falsaria, sino también la idoneidad de ésta para causar el perjuicio económico a alguno de los sujetos pasivos que se enumeran”.

El hecho de si debe restringirse al dolo directo o si, por el contrario, ha de admitirse el dolo eventual es controvertido. Ríos Corbacho (2016), a nuestro juicio acertadamente, plantea la posibilidad de que sea admitido el dolo eventual, bastando para ello con la consciencia por parte del sujeto activo de la idoneidad lesiva de su conducta, no siendo necesario que el administrador busque el perjuicio de forma directa, es decir, que actúe con dolo directo, sino que cabe la posibilidad de que conozca la posibilidad de que se produzca este perjuicio y simplemente lo acepta como consecuencia necesaria unida a la actuación realizada.

3.3.4. Problemas concursales

Como ya hemos comentado, es posible que se produzca una superposición parcial entre el delito tipificado en el artículo 290 y otras figuras. Una de ellas es la falsedad documental por parte de particulares del artículo 392 del CP¹². Como señala Ríos Corbacho (2016) en cuanto a ambos preceptos, se produce una superposición parcial, pues ambas conductas típicas suponen falsear. Así, esto se resuelve mediante el concurso de normas por el principio de especialidad, siendo por tanto preferente la aplicación de artículo 290, es decir, el delito societario, siendo esto además satisfactorio desde el punto de vista político-criminal, pues se aplica la pena más grave al fin y al cabo.

De igual forma, Rosal Blanco (1996) plantea una posible superposición entre los delitos de estafa y de falseamiento de cuentas. El artículo 248.1 del CP establece que “cometen estafa los que, con ánimo de lucro, utilizaren engaño bastante para producir error en otro, induciéndolo a realizar un acto de disposición en perjuicio propio o ajeno”, estableciendo el artículo 250 con la pena que serán castigados si la cantidad defraudada excede los 50.000 euros. Por lo tanto, este mismo autor apunta que si como consecuencia del falseamiento si este ha sido diseñado, por ejemplo, para la captación de fondos propios en una ampliación de capital, se llegase a perjudicar económicamente al tercero que invierte en la sociedad una cantidad superior a esos 50.000 euros, entra en juego la duda de si estamos ante un delito tipificado en el artículo 248 o si, por el contrario, estamos ante un delito del artículo 290, párrafo segundo. Ríos Corbacho (2016) plantea que la solución debe ser un concurso de normas y la aplicación del principio de alternatividad. De esta forma, el precepto que contiene la pena más grave, en este caso, el de estafa, excluiría a aquel otro que se castiga con una pena menor, es decir, el art. 290.2.

Por último, también puede ser conflictiva la aplicación de este precepto en concordancia con el delito contable tributario del artículo 310, que estudiaremos detenidamente en el apartado siguiente. Este problema se da cuando las falsedades van dirigidas de forma exclusiva a defraudar a la Hacienda Pública y exista una obligación de veracidad impuesta por la Ley tributaria. No obstante, y como también hemos comentado, la mayor parte de la doctrina entiende que la Hacienda Pública no puede entenderse incluida en la figura del tercero a la que alude el art. 290, por lo que este tipo queda desplazado por el artículo 310.

¹² Artículo 392 CP:

“El particular que cometiere en documento público, oficial o mercantil, alguna de las falsedades descritas en los tres primeros números del apartado 1 del artículo 390, será castigado con las penas de prisión de seis meses a tres años y multa de seis a doce meses.”

No obstante, hay que completarlo con el artículo 390 CP:

“1. Será castigado con las penas de prisión de tres a seis años, multa de seis a veinticuatro meses e inhabilitación especial por tiempo de dos a seis años, la autoridad o funcionario público que, en el ejercicio de sus funciones, cometa falsedad:

- 1.º Alterando un documento en alguno de sus elementos o requisitos de carácter esencial.
- 2.º Simulando un documento en todo o en parte, de manera que induzca a error sobre su autenticidad.
- 3.º Suponiendo en un acto la intervención de personas que no la han tenido, o atribuyendo a las que han intervenido en él declaraciones o manifestaciones diferentes de las que hubieran hecho.
- 4.º Faltando a la verdad en la narración de los hechos.

2. Será castigado con las mismas penas a las señaladas en el apartado anterior el responsable de cualquier confesión religiosa que incurra en alguna de las conductas descritas en los números anteriores, respecto de actos y documentos que puedan producir efecto en el estado de las personas o en el orden civil.”

3.4. DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

El Título XIV del Código Penal se rubrica “de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”. Este Título contiene una serie de delitos variados, como el de la defraudación tributaria (artículo 305), el delito de defraudación a la Seguridad Social (artículo 307), el delito de fraude de subvenciones (artículo 308), los delitos de fraudes a la UE (artículo 306 y 309), el delito contable tributario (artículo 310) y uno relativo a la responsabilidad de las personas jurídicas (artículo 310 bis).

Como apuntan Acale Sánchez y González Agudelo (2016), en esta clase de delitos nos encontramos con conductas que se configuran mediante remisión, bien expresa o bien tácita, a las obligaciones y deberes establecidos en la Ley tributaria. Por lo tanto, vemos como la conducta típica no puede configurarse sin una ley en este caso la tributaria, que la complementa, por lo que estamos ante una ley penal en blanco.

3.4.1. El delito contable tributario

Como señalan Acale Sánchez y González Agudelo (2016), desde que fuese introducido en la reforma de 1985, no ha cesado la polémica en torno a este precepto. Así, siendo concebido como complemento al delito fiscal, en la práctica no ha llegado a aplicarse salvo en contadas ocasiones, lo cual se debe, no solo a la dependencia de éste con el tipo de la defraudación tributaria, sino por la posibilidad de quedar exento de responsabilidad penal si regulariza su situación ante el fisco, tal y como establece el artículo 305 en su apartado 4. También existe cierto reparo por parte de la doctrina mayoritaria, como apunta Martínez-Buján Pérez (2015), por el hecho de que implica una “notable anticipación de la línea de intervención penal, al elevar a la categoría de delitos infracciones que tradicionalmente e venían reprimiendo privativamente por la vía administrativa”.

El artículo 310 establece lo siguiente:

“Será castigado con la pena de prisión de cinco a siete meses el que estando obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales:

- a) Incumpla absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias.
- b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa.
- c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiese anotado con cifras distintas a las verdaderas.
- d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.

La consideración como delito de los supuestos de hecho, a que se refieren los párrafos c) y d) anteriores, requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía, en más o menos, de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 240.000 euros por cada ejercicio económico.”

Observando el precepto, vemos que los apartados b), c) y d) tienen gran relevancia con el tema que nos ocupa, pues se trata, al fin y al cabo, del uso de artificios contables o de maquinaciones que no reflejen la verdadera situación de la empresa, es decir, se está produciendo en estos casos también un falseamiento de las Cuentas Anuales, pero el sujeto pasivo del delito es la Hacienda Pública, pues es a la que se está intentando defraudar mediante el uso de estas manipulaciones.

En cuanto al bien jurídico protegido, Acale Sánchez y González Agudelo (2016) acogen una perspectiva patrimonialista, señalando que lo que se protegería sería el erario público.

En lo relativo al sujeto activo del delito, el artículo 29 de la Ley General Tributaria establece que los sujetos pasivos de un impuesto deben encargarse de la llevanza de los libros y registros fiscales, así como otros documentos exigidos. Por lo tanto, únicamente los obligados por ley tributaria al cumplimiento de determinadas obligaciones contables pueden ser sujetos activos del delito contable tributario, siendo por tanto también un delito especial propio, por lo que ni asesores fiscales ni auditores podrán ser considerados autores del delito al no tener directamente deberes tributarios atribuidos, aunque sí pueden responder en concepto de partícipes, tanto mediante la figura del inductor como mediante la del cooperador necesario (Acale Sánchez y González Agudelo, 2015).

Por último, en cuanto al tipo subjetivo, señalar que nos encontramos ante un delito eminentemente doloso, no cabiendo el castigo de la conducta imprudente. Se discute por parte de la doctrina si tan solo cabe el dolo directo o si es posible también el dolo eventual, opción por la que nos inclinamos nosotros.

3.4.2. Conductas típicas

El artículo 310 contiene cuatro conductas típicas que tienen como presupuesto común, como indica el inciso primero del apartado 1, la obligatoriedad, previamente delimitada por la Ley General Tributaria, de la llevanza de la contabilidad mercantil, libros o registros fiscales.

En cuanto al apartado a), que hace referencia al incumplimiento absoluto de llevar la contabilidad, al no ser relevante para nuestro estudio, no entraremos en más detalle.

En cuanto al apartado b), lo que se castiga es la llevanza de una doble contabilidad, cuyo fin sea la ocultación o simulación de la verdadera situación de la empresa, y que, de esta forma, se impida la determinación de la verdadera base imponible.

El apartado c), por su parte, hace referencia a los artificios contables, concretamente, a dos modalidades diferentes: no haber anotado en los libros obligatorios las transacciones económicas o, en el caso de haberlo hecho, hacerlo con cifras diferentes a las verdaderas, es decir, realizando verdaderas manipulaciones contables cuyo objetivo sea no determinar correctamente la verdadera base imponible, es decir, con una actitud evasiva de los tributos a los que tendría que hacer frente.

Por último, el apartado d) hace referencia a las anotaciones contables ficticias, es decir, estamos ante un delito por acción no cabiendo que sea por omisión en estos casos, pues trata aquellas operaciones económicas no reales pero que a pesar de ello son anotadas.

En cuanto a los apartados c) y d), Acale Sánchez y González Agudelo (2016) denotan dos elementos comunes. El primero de ellos, que se tratan de falsedades contables ya sancionadas como infracciones tributarias en la Ley General Tributaria. Así, a diferencia de los apartados a) y b), no son simples irregularidades contables, sino verdadera manipulación contable. En segundo lugar, que para estos supuestos se exigen unos requisitos adicionales, reflejados en el último párrafo del artículo 310.

3.5. INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS

El título IV de la Ley General Tributaria se rubrica “la potestad sancionadora”. Como establece el artículo 183 de la LGT, en su apartado primero, “son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”. En su

apartado segundo aclara algo común en las infracciones administrativas, lo cual es la clasificación de éstas en leves, graves y muy graves.

Por lo general, y en relación con el apartado anterior, estas sanciones derivan de la comisión de una infracción cuya relevancia no es la suficiente para que sea tipificada penalmente la conducta. No obstante, y como sacamos del artículo 183, una diferencia importante es que se incluyen las conductas culposas, mientras que como vimos en el artículo 310 del CP, solo caben las conductas dolosas, tanto de forma directa como, para algunos autores, de forma eventual.

Especial relevancia a la hora de establecer las conductas que suponen una infracción tributaria adquiere el artículo 184, que en sus apartados 2 y 3 establece lo siguiente:

“2. A efectos de lo establecido en este título, se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento.

3. A efectos de lo establecido en este título, se consideran medios fraudulentos:

a) Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.

Se consideran anomalías sustanciales:

1.º El incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.

2.º La llevanza de contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.

3.º La llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal. La apreciación de esta circunstancia requerirá que la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

b) El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

c) La utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona.”

Especial relevancia tiene para nuestro estudio dentro de las tres conductas recogidas y entendidas como “medios fraudulentos”, aunque todas ellas puedan ser de un modo u otro relevantes, la que hace referencia a “anomalías sustanciales en la contabilidad o en los libros de registros establecidos en la norma tributaria”. Aunque tres sean los comportamientos que se engloban en el precepto como anomalías sustanciales, especial relevancia tiene para el tema que nos ocupa la última de ellas, es decir, la llevanza incorrecta de la contabilidad, ahora bien, esta debe representar un porcentaje superior al 50% de la base de la sanción. Así, conductas como el

falseamiento de asientos o registros contables, no solo en cuanto a su existencia o no, sino también en cuanto a su importe, pues el contabilizado puede ser distinto al real, tienen cabida en esta figura, como también lo tiene la misma conducta pero por omisión, es decir, no contabilizar operaciones que han tenido lugar o hacerlo por un importe inferior al real. Por último, también se incluyen aquellas conductas que implican contabilizar en cuentas incorrectas determinadas partidas, alterándose de esta forma su consideración fiscal.

Asimismo, es relevante el artículo 200 de la LGT, que aclara determinadas conductas que suponen una infracción tributaria por el incumplimiento de determinadas obligaciones tributarias y registrales. Asimismo, habla de las sanciones que se impondrán según qué conducta. En concreto, establece lo siguiente:

“1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de obligaciones contables y registrales, entre otras:

a) La inexactitud u omisión de operaciones en la contabilidad o en los libros y registros exigidos por las normas tributarias.

b) La utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda, según su naturaleza, que dificulte la comprobación de la situación tributaria del obligado.

c) El incumplimiento de la obligación de llevar o conservar la contabilidad, los libros y registros establecidos por las normas tributarias, los programas y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados.

d) La llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio económico que dificulten el conocimiento de la verdadera situación del obligado tributario.

e) El retraso en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad o de los libros y registros establecidos por las normas tributarias.

f) La autorización de libros y registros sin haber sido diligenciados o habilitados por la Administración cuando la normativa tributaria o aduanera exija dicho requisito.

2. La infracción prevista en este artículo será grave.

3. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros, salvo que sea de aplicación lo dispuesto en los párrafos siguientes.

La inexactitud u omisión de operaciones o la utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda se sancionará con multa pecuniaria proporcional del uno por ciento de los cargos, abonos o anotaciones omitidos, inexactos, falseados o recogidos en cuentas con significado distinto del que les corresponda, con un mínimo de 150 y un máximo de 6.000 euros.

La no llevanza o conservación de la contabilidad, los libros y los registros exigidos por las normas tributarias, los programas y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados se sancionará con multa pecuniaria proporcional del uno por ciento de la cifra de negocios del sujeto infractor en el ejercicio al que se refiere la infracción, con un mínimo de 600 euros.

La llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio económico que dificulten el conocimiento de la verdadera situación del obligado tributario se sancionará con multa pecuniaria fija de 600 euros por cada uno de los ejercicios económicos a los que alcance dicha llevanza.

El retraso en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad o libros y registros exigidos por las normas tributarias se sancionará con multa pecuniaria fija de 300 euros.

La utilización de libros y registros sin haber sido diligenciados o habilitados por la Administración cuando la normativa tributaria o aduanera lo exija se sancionará con multa pecuniaria fija de 300 euros.”

Es importante aclarar dos cuestiones en cuanto a estas infracciones. En primer lugar, es importante señalar que esta incorrecta llevanza de la contabilidad o estas maquinaciones o prácticas creativas impliquen una llevanza incorrecta a efectos tributarios, ya que si el incumplimiento contable carece de trascendencia fiscal, el comportamiento no supondría una infracción tributaria. Asimismo, conviene aclarar que, a diferencia de los delitos que hemos tratado anteriormente, en estos casos son castigadas tanto las acciones u omisiones dolosas como las culposas.

3.6. FRONTERA ENTRE LA ILEGALIDAD Y LA ILEGALIDAD CONTABLE

Una vez analizadas las distintas conductas que pueden suponer infracciones, tanto penales como administrativas, toca trazar una frontera entre lo que se encontraría dentro del marco legal y aquello que se quedaría fuera de este y, de esta forma, tratar de situar la contabilidad creativa a un lado u otro.

Así, la forma más práctica de hacerlo es la excluyente, es decir, trazando las notas que implican la ilegalidad de las prácticas contables al no respetar la normativa estatal. Así, todo aquello que no sea considerado como ilegal, en principio habría que encuadrarlo en las prácticas que se llevan a cabo dentro del marco legal.

En este estudio hemos tratado dos tipos de sanciones diferentes. En primer lugar, las penales, distinguiendo entre el delito de falseamiento de las cuentas, recogido en el artículo 290 CP, y el delito contable tributario, tipificado en el artículo 310 CP. Por otro lado, hemos tratado determinadas infracciones administrativas recogidas en dos preceptos de la Ley General Tributaria.

De lo ya visto en cuanto al artículo 290, relativo al falseamiento de cuentas, podemos extraer los siguientes requisitos necesarios para que una práctica pueda encuadrarse dentro del tipo penal. El primero de ellos hace referencia al sujeto activo del delito, pues como ya hemos tratado, solo pueden ser autores del mismo el administrador de hecho o el de derecho. En segundo lugar, la necesidad de que el falseamiento sea idóneo para causar un perjuicio económico a cualquier de los sujetos pasivos del delito, los cuales son la propia sociedad, los socios, y los terceros con interés en la misma y que el falseamiento de la información social le lleve a tomar una decisión que en otras condiciones no hubiese tomado. Otro requisito es la intencionalidad o actuación dolosa por parte del que comete la infracción, es decir, la consciencia y voluntad de que con el falseamiento se cause un perjuicio económico, recordando aquí que algunos autores admiten el dolo eventual pero, aunque algunos autores lo discutan, no cabe la imprudencia. Por último, conviene hacer referencia a que la información debe ser susceptible de ser calificada como verdadera o falsa, pues hay que aclarar que el Derecho penal no entra a conocer juicios de valor. A modo de ejemplo, ocultar la compra de un activo o la concesión de un préstamo son hechos susceptibles de comprobación, pues se basan en una relación contractual, por lo que se puede verificar si dicha información ha sido “falseada” o no. Por el contrario, la dotación de una provisión, a la hora del cálculo de su cuantía, es, al fin y al cabo, un juicio de valor, no pudiendo cuantificarse con exactitud el importe que debe ser provisionado. Algo parecido ocurre con la activación o no de los gastos de Investigación y Desarrollo, pues cumplir o no las condiciones impuestas en el PGC supone un juicio de valor por parte del gerente, pues una de las condiciones para la activación del gasto es “tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate” (PGC 2007, NV 6ª). Por lo tanto, vemos como este último requisito tiene una gran relevancia en cuanto a la contabilidad creativa, pues la contabilidad, como sabemos, no es una ciencia exacta, cabiendo la discrecionalidad en ciertas cuestiones ya tratadas en el Capítulo 2.

En cuanto al artículo 310, relativo al delito contable tributario, como ya hemos visto, la acción típica debe tener trascendencia fiscal, pues las manipulaciones contables que no afecten en cuanto al pago de tributos no podrán castigarse mediante este tipo delictivo. Además, solo cabe el castigo de las conductas dolosas, y no de las conductas culposas, siendo admitido también por la mayor parte de la doctrina el dolo eventual. Por último, y en cuanto a las letras c) y d), “requerirán que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía, en más o menos, de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 240.000 euros por cada ejercicio económico” (CP 1995, art. 310).

Por último, en cuanto a las infracciones administrativas que hemos señalado, son requisitos necesarios la trascendencia fiscal de la incorrecta llevanza de la contabilidad, pues de lo contrario, no será considerada una infracción tributaria, así como, en estos casos las acciones u omisiones no solo pueden ser dolosas, sino que caben también las culposas con cualquier grado de negligencia.

Por lo tanto, como podemos observar, en resumidas cuentas, nuestra normativa prevé sanciones tanto penales como administrativas para aquellas prácticas contables con fines manipulatorios que se lleven a cabo conscientemente y sean idóneos para causar un perjuicio económico a determinados sujetos o que, en su defecto, tengan fines evasivos de impuestos, es decir, que tengan trascendencia fiscal y, por lo tanto, consecuencias perniciosas para nuestro erario público. Así, la frontera entre el marco legal y la ilegalidad se establece en el siguiente gráfico:

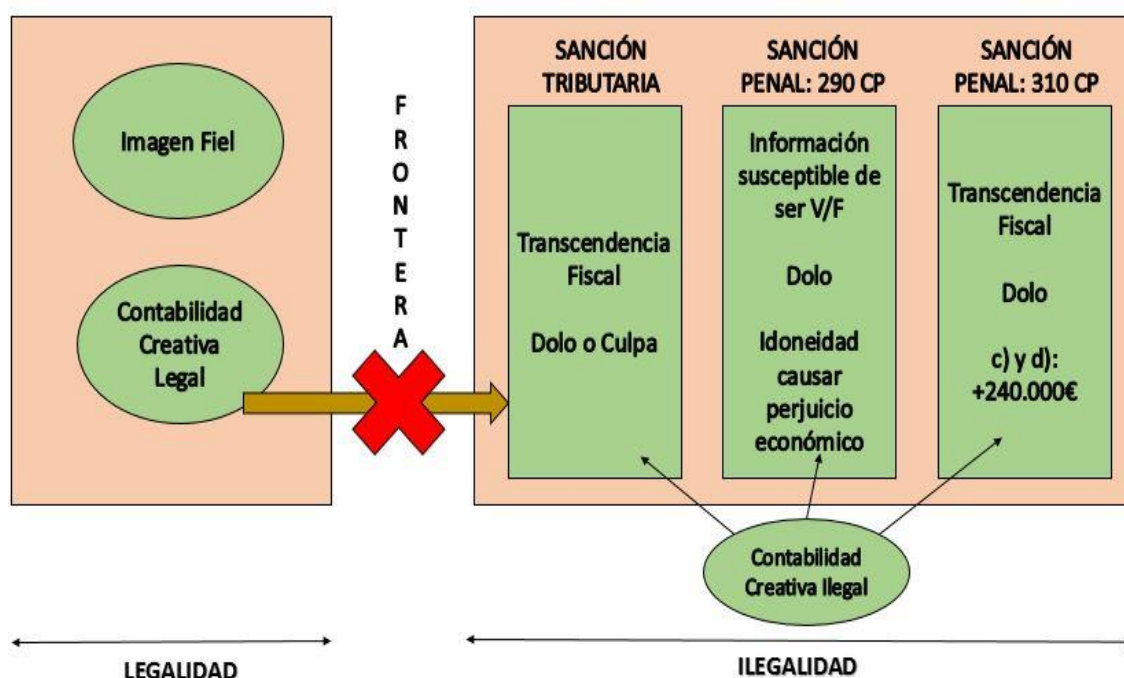


Figura 3.1. Frontera entre la legalidad e ilegalidad contable

Fuente: Elaboración propia

Así, como podemos observar, la contabilidad creativa se puede encuadrar tanto en el marco legal como fuera del mismo, suponiendo en este caso una infracción que debe ser sancionada, bien por la vía penal o bien por la vía administrativa. Así, y como ya he señalado, la normativa contable actual abre muchas opciones para que aquel que elabora la información contable tenga cierta discrecionalidad, pues muchas situaciones como el importe a provisionar, la activación de los gastos de I+D, o bien el reconocimiento de ventas dependiendo del grado de certidumbre sobre si la operación llegará a buen puerto o no son, al fin y al cabo, juicios de valor, y no un hecho

susceptible de ser calificado como verdadero o falso. De esta forma, estas actuaciones se encontrarán dentro del marco legal, salvo que de forma manifiesta y consciente busquen distorsionar la imagen fiel de la empresa y, a su vez, tengan transcendencia fiscal, o bien sean idóneos para causar un perjuicio económico a los sujetos pasivos del delito tipificado en el artículo 290 CP. No obstante, conviene aclarar que aunque un cierto grado de discrecionalidad está permitido, tal y como hemos reflejado en el Capítulo 2, las prácticas contables deben analizarse caso por caso, pues es posible que situaciones que parezcan a priori que consisten en un juicio de valor, hay veces que con ello lo que se tiene es un verdadero fin defraudatorio y lo que se busca con ellas es un beneficio personal o ajeno a reflejar la imagen fiel de la empresa, pudiendo entonces considerarse un falseamiento de la información social y no dentro del marco permitido de discrecionalidad a aquellos que elaboran la información contable. Sin embargo, un problema en la práctica es que los jueces carecen de la formación contable necesaria a la hora de discernir si estas prácticas creativas se encuentran dentro del marco legal o si, por el contrario, se está excediendo el grado de discrecionalidad permitido, pasando entonces al plano de la ilegalidad.

3.7. RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR

En primer lugar habría que indicar en qué consiste la auditoría de cuentas. La nueva Ley de Auditoría de cuentas, en adelante LAC, define en su artículo 1, apartado 2, en qué consiste esta actividad, estableciendo que “Se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros.” (LAC 2015, art. 1.2).

Los auditores externos juegan un papel muy relevante a la hora de analizar la fiabilidad de la información financiera. Así, como apuntan Palomares y Peset (2015), “los informes de auditoría son un elemento esencial para el análisis de los estados financieros y, en concreto, de la posible aplicación de prácticas de contabilidad creativa”, siendo por tanto de vital importancia conocer si el informe de auditoría presenta o no salvedades.

Como plantea el legislador en el Preámbulo de la nueva Ley de Auditoría de Cuentas, “la actividad de auditoría de cuentas se caracteriza por la relevancia pública que desempeña al prestar un servicio a la entidad revisada y afectar e interesar no sólo a ésta, sino también a los terceros que mantengan o puedan mantener relaciones con la misma, habida cuenta de que todos ellos, entidad auditada y terceros, pueden conocer la calidad de la información económica financiera auditada sobre la cual versa la opinión de auditoría emitida” (LAC 2015, Preámbulo, I).

Como señala Núñez Castaño (2005), exigir la mayor transparencia posible a la información económico-financiera de la empresa ha llevado a la necesidad de la figura del auditor externo para que aporte una opinión cualificada sobre la documentación social de la empresa, indicando que se adecua a los principios y normativa contable así como, al mismo tiempo, refleja la imagen fiel de la empresa. De esta forma, en muchas empresas, como indica el artículo 263 de la LSC, la elaboración de las Cuentas Anuales no termina con la formulación de las mismas y la firma y depósito en el Registro Mercantil de los administradores, pues solo se exceptúan de la obligación de que la Cuentas Anuales y el Informe de Gestión sean revisados por auditores externos aquellas “sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.

b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.” (LSC 2010, art. 263.2).

Así, el resto de sociedades deben ser auditadas, pues “para que la contabilidad de una sociedad responda a las expectativas que de la misma se esperan, es necesaria la presencia de una presunción de veracidad que solo se logra mediante determinados mecanismos de control externo, como es el caso de las auditorías” (Núñez Cataño, 2005).

3.7.1. Detección de la Contabilidad Creativa: Informes y pruebas de auditoría

Pese a ser los informes de auditoría una pieza clave en el análisis de las Cuentas Anuales y de la posible aplicación de prácticas creativas, hay que tener en cuenta, como señalan Palomares y Peset (2015) y como hemos visto a la hora de delimitar la frontera, que si estas manipulaciones se encuentran dentro del marco legal no será sencillo que la opinión de los auditores contengan salvedades. Así, no se podría alegar que se viola la normativa contable, sino que habría que alegar una distorsión de la imagen fiel, lo que, al fin y al cabo y como ya hemos visto, es un concepto jurídico indeterminado con multitud de interpretaciones diferentes, lo que dificulta enormemente su detección.

No obstante, en los casos en los que la contabilidad creativa sí se encuentra fuera del marco de legalidad deben alegar la violación de la normativa contable, pues, de lo contrario, no solo ya por las sanciones administrativas que le imponga el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sino que podrían ser considerados, como veremos más adelante, partícipes del delito tipificado en el artículo 290 o en el artículo 310 como cooperadores necesarios. No obstante, como concluyen Guevara y Cosenza (2004) en su estudio sobre los auditores y la contabilidad creativa, con base en un número de profesionales auditores encuestados, la mayoría de éstos sólo reflejarían una opinión desfavorable si mediante estas manipulaciones contables incumplieran la normativa, no considerándose responsables de la distorsión de la información social emitida, pues ésta cumple con la legalidad.

Palomares y Peset (2015) enumeran algunos aspectos, relacionados con las prácticas creativas, en los que podrían fijarse los auditores a la hora de averiguar si se refleja la imagen fiel de la empresa en los documentos sociales o no, así como si se aplican correctamente o no las normas y principios contables. A modo de ejemplo, podemos citar que se fijan en que los distintos criterios de valoración que han sido aplicados, pues en muchos casos la aplicación de un criterio u otro es opcional; las estimaciones que han sido llevadas a cabo, por ejemplo, en cuanto a los flujos de efectivo futuros; aquellas prácticas como la dotación de provisiones o el reconocimiento de deterioros, de forma que se trata de controlar posibles decisiones arbitrarias por parte de los que elaboran la información contable; cambios en los criterios contables, así como variaciones no habituales en las cuentas a cobrar, a pagar, y en las existencias y, por último, que el resultado del ejercicio y el flujo de efectivo presenten grandes diferencias, lo que hace que se levanten las sospechas relacionadas con técnicas tendentes a inflar el resultado del ejercicio.

Asimismo, Palomares y Peset (2015) apuntan algunas pruebas frecuentes que realizan los auditores en el seno de su actividad, las cuales facilitan la detección de prácticas creativas. Una de ellas es la prueba de circulación de saldos, en la que se pide a clientes, proveedores o entidades bancarias que informen de los saldos mantenidos con la sociedad que está siendo auditada, con lo que se pueden detectar registros indebidos. Por otro lado, la prueba de corte de operaciones, en la que se

procede a revisar tanto las facturas emitidas como las recibidas tras el cierre, analizando de esta forma la correcta contabilización de los ingresos y los gastos.

3.7.2. Responsabilidad penal del auditor

Aunque ya hemos tratado de forma breve esta cuestión a la hora de analizar los delitos contenidos en los artículos 290 y 310 del CP, vamos a tratarlo ahora con detalle, especialmente en cuanto al artículo 290, pero puede extrapolarse en cierta medida al artículo 310 siempre que las manipulaciones tengan trascendencia fiscal. Así, lo que vamos a analizar es lo que ocurre en los casos en los que la falsedad se lleva a cabo en los informes emitidos por los auditores, normalmente por omisión, es decir, siendo conocedores de la falsedad presentada en las Cuentas Anuales, emiten una opinión favorable de las mismas.

Este problema disminuye, como apunta Núñez Castaño (2005), al amparo de otros ordenamientos como el italiano, pues la figura del auditor externo se incluye en los sujetos activos del delito, lo que no ocurre en el Código Penal español en cuanto al delito del artículo 290. De esta forma, las infracciones por parte de los auditores en el seno de su actividad están sometidas al régimen administrativo sancionador regulado en la Ley de Auditoría de Cuentas. Por lo tanto, vemos como el obstáculo con el que nos encontramos es la inexistencia de la mención como sujetos activos de la conducta tipificada en el artículo 290 del CP al auditor o a las Sociedades de Auditoría, siendo entonces crucial una labor interpretativa para lograr calificar jurídicamente estos comportamientos.

Como ya hemos comentado anteriormente, el delito de falseamiento de las cuentas es un delito especial propio, por lo que el círculo de sujetos activos se limita a los que aparecen mencionados de forma expresa en el texto legal, siendo estos los administradores de hecho y de derecho. Por lo tanto, al no estar expresamente mencionados ni los auditores ni las Sociedades de Auditoría, deberían quedar fuera del precepto, es decir, no podrían ser considerados como autores del delito. No obstante, como indica Núñez Castaño (2005), hay un sector de la doctrina, con una postura mercantilista, que mediante la interpretación de los conceptos de auditor y de administrador de hecho pretende incluir a aquel en la figura del administrador de hecho. No obstante, esta postura no tiene muy buena acogida por la doctrina mayoritaria. De esta forma, conviene aclarar que, si no pueden entenderse los auditores como sujeto activo del delito, tampoco pueden considerarse los informes que emiten incluidos en el objeto material del delito tipificado en el artículo 290 del CP, pues, pese a ser un documento de vital importancia que sin duda debe reflejar la situación económica de la entidad, reforzando la idea de veracidad de las cuentas, no se encuentra dentro del ámbito competencial de los sujetos activos el delito (Núñez Castaño, 2005).

No obstante, hay que aclarar que no quedarían impunes. Así, como ya hemos visto, los auditores no podrán ser autores del delito tipificado en el artículo 290, pero sí que podrán ser responsables penalmente como partícipes, mediante las figuras de inductores, cooperados necesarios o cómplices en el hecho delictivo cuya autoría pertenece a los administradores de la sociedad, lo que supondría la aplicación de la pena inferior en grado correspondiente al autor del delito. Así, su castigo se alcanzará por la vía de la participación. Así, para autores como Sánchez Álvarez (1996), los auditores serían cooperados necesarios, eso sí, siempre que se pueda demostrar que tenían conocimiento de la falsedad y, pese a ello, intencionadamente no lo reflejasen en su informe. En la misma línea se manifiestan Conde-Pumpido (1997) y Núñez Castaño (2005), pues consideran que no pueden ser considerados autores, pero sí partícipes.

Por último, Núñez Castaño (2005), ya que de *lege data* es imposible imputar a título de autor el tipo de falseamiento de cuentas recogido en el artículo 290, propone de

lege ferenda introducir un precepto o una disposición similar a la del Derecho penal italiano, extendiendo la responsabilidad por este falseamiento no solo a los administradores, sino también al auditor o Sociedades de Auditoría.

3.7.3. Responsabilidad administrativa y civil del auditor

El régimen de infracciones y sanciones se regula en el Título III de la LAC. En primer lugar, y como establece el artículo 68 de la LAC, es el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) el que ejerce la potestad sancionadora en el seno de la comisión de infracciones tipificadas en la LAC cometidas por los auditores o Sociedades de Auditoría.

Las infracciones cometidas por el auditor o Sociedades de Auditoría se clasifican en muy graves, graves y leves, siendo detalladas en los artículos 72, 73 y 74 de la LAC. A los efectos de este trabajo, es decir, en cuanto a la responsabilidad por técnicas que distorsionen la imagen fiel, son relevantes las siguientes conductas:

Como muy grave, el apartado a) del artículo 72, el cual tipifica “la emisión de informes de auditoría de cuentas cuya opinión no fuese acorde con las pruebas obtenidas por el auditor en su trabajo, siempre que hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable”.

Como grave, el apartado b) del artículo 73, el cual tipifica “el incumplimiento de las normas de auditoría que pudiera tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe.”

En lo relativo a las sanciones de estas conductas, se distingue según sean cometidas por auditores de cuentas individuales, establecidas en el artículo 75 de la LAC, o por sociedades de auditoría, siendo establecidas en el artículo 76. Asimismo, se establecen unas sanciones adicionales en el artículo 78 de la LAC. No se ocupa este trabajo de analizar con profundidad la entidad de las sanciones, pero van desde multas económicas de distintas cuantías según la calificación de la sanción y el importe que ha sido facturado a la empresa auditada (arts. 75 y 76), a bajas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) (arts. 75 y 76), a la prohibición de realizar en los tres ejercicios siguientes la auditoría de cuentas de la empresa que ha sido auditada (art. 78.1), o a la inhabilitación para ejercer cargos de administrador en sociedades de auditoría durante un período determinado (art. 78.2).

Por último, en cuanto a la responsabilidad civil del auditor, el artículo 26 de la LAC establece que los auditores responden por los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de sus obligaciones según las reglas del Código civil, aunque con ciertas matizaciones. Así, “la responsabilidad civil de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría será exigible de forma proporcional y directa a los daños y perjuicios económicos que pudieran causar por su actuación profesional tanto a la entidad auditada como a un tercero. A estos efectos, se entenderá por tercero cualquier persona física o jurídica, pública o privada, que acredite que actuó o dejó de actuar tomando en consideración el informe de auditoría, siendo éste elemento esencial y apropiado para formar su consentimiento, motivar su actuación o tomar su decisión. La responsabilidad civil será exigible de forma personal e individualizada, con exclusión del daño o perjuicio causado por la propia entidad auditada o por terceros” (LAC 2015, art. 26.2). En su apartado tercero, el artículo 26 establece la responsabilidad solidaria entre la sociedad de auditoría y el que firma el informe en el caso de que la auditoría haya sido realizada por un auditor en el nombre de la sociedad, lo cual es muy frecuente en las *Big Four*, pues es generalmente un Socio el que firma el informe. Por último, en su apartado 4 establece que “la acción para exigir la responsabilidad contractual del auditor de cuentas y de la sociedad de auditoría prescribirá a los cuatro años a contar desde la fecha del informe de auditoría”.

CAPÍTULO 4

CONCLUSIONES

A lo largo de este trabajo hemos visto que la contabilidad creativa es un término acerca del cual no hay una posición unificada en el seno de la doctrina, teniendo para cada autor unas características diferentes. Además, tampoco es pacífica su denominación, pues hay varios términos como gestión del resultado y manipulación contable que se asemejan a este concepto. Sin embargo, sí que hemos encontrado algunos elementos comunes en estas definiciones, como son la consciencia y voluntad de manipular la información contable por parte de aquellos que la preparan, así como el hecho de que la mayoría de los autores le confieren connotaciones negativas en su definición. Sin embargo, conviene aclarar que en este trabajo hemos intentado diferenciar la contabilidad creativa del delito contable, pues la contabilidad creativa se puede mover en el marco legal, pese a las connotaciones negativas que le confieren por lo general los autores, pero también fuera del mismo.

En nuestro estudio nos hemos centrado en primer lugar en aquellas prácticas que no atentan expresamente contra la normativa contable vigente, sino que aprovechan las lagunas en la misma, así como las posibilidades que abre a la discrecionalidad por parte de la gerencia y también la ambigüedad de la que en ciertos casos peca nuestra normativa actual. De hecho, este es uno de los factores que hemos visto que favorecen la contabilidad creativa, pues como hemos observado, hay un elevado número de estimaciones y opciones recogidas en el vigente PGC, lo cual fomenta el empleo de criterios subjetivos por parte de la gerencia. En nuestra opinión, si en un futuro se aborda una reforma para acabar con estas prácticas, debería sin duda reducirse en la medida de lo posible la posibilidad de realizar juicios de valor a la hora de elaborar la información financiera. Asimismo, otro factor que favorece el uso de estas prácticas es la imprecisión del término “imagen fiel”. Estos factores deberían ser reducidos a nuestro juicio en la medida de lo posible en un futuro cercano, y más ante los recientes escándalos contables que se están produciendo como los de Abengoa, Bankia, o Pescanova, por ejemplo. No obstante, hay que recordar que la Contabilidad no es una ciencia exacta, por lo que nunca será posible ni conveniente erradicar completamente la discrecionalidad.

Así, hemos realizado un análisis minucioso del vigente PGC de 2007, llegando a la conclusión de que se trata de una normativa que permite un alto grado de discrecionalidad por parte de la gerencia a la hora de valorar determinadas partidas, o incluso a la hora de su registro. Aunque en principio esto podría ser algo muy favorable si no es usado con el objetivo de quebrantar el espíritu de la norma, lamentablemente esto suele ocurrir en la práctica, convirtiéndose entonces las diferentes opciones y posibilidades de estimación que ofrece la norma en algo pernicioso para el reflejo de la imagen fiel de la situación financiera y del patrimonio de la empresa. Así, los administradores adoptarán una política manipuladora agresiva o conservadora según la imagen que quieran reflejar de cara al usuario externo, la cual es posible que no coincida con esa “imagen fiel”.

Una vez analizadas las técnicas creativas que caben en el marco de la normativa vigente, hemos pasado a analizar la posibilidad de incurrir en algún tipo de delito o infracción administrativa por el uso de estas prácticas. Así, dos son los principales preceptos del Código Penal español que hacen referencia a esta cuestión. El primero de ellos, el artículo 290, que hace referencia al falseamiento de las cuentas, y el artículo 310, que hace referencia al delito contable con trascendencia tributaria. Asimismo, también hemos hecho referencia a las sanciones tributarias contempladas

en la Ley General Tributaria. De esta forma, hemos intentado trazar una frontera entre la legalidad y la ilegalidad contable, es decir, una línea que separe aquellas prácticas que se encuentran dentro del marco legal y de las que se encuentran fuera del mismo, concluyendo que la contabilidad creativa se puede encontrar a un lado u otro de esa frontera según se den o no los requisitos necesarios para que sea encuadrada en alguno de los dos tipos penales o en las sanciones administrativas tributarias. Especial relevancia tiene el hecho de que para que una información pueda ser falseada, debe ser susceptible de ser verdadera o falsa, por lo que, en principio, si el PGC da la opción de aplicar juicios de valor para ciertas estimaciones o valoraciones, estas prácticas creativas se considerarían dentro del marco legal, con las salvedades que hemos apuntado. Asimismo, hemos hecho referencia a la dificultad de que estas prácticas sean apreciadas por un juez ordinario, pues carecen de la formación contable necesaria para saber si estas prácticas distorsionan o no la imagen fiel de la empresa, así como para discernir si sobrepasan o no la fina línea que separa la legalidad de la ilegalidad contable.

Por último, hemos analizado la responsabilidad en la que incurren los auditores ante el ocultamiento o la cooperación en el desarrollo de estas prácticas creativas, concluyendo que, si se dan los requisitos que hemos señalado, especialmente en cuanto al conocimiento de estas técnicas y, pese a ello, la emisión de un informe favorable, serán responsables no solo según el régimen sancionador de la vigente Ley de Auditoría de Cuentas, es decir, administrativamente, sino que también podrán ser responsables por la vía penal. Eso sí, no como autores del delito, como hemos concluido, al no poder ser considerados sujetos activos del delito, sino como partícipes del mismo, en forma de cooperador necesario, inductor o cómplice, según sea el caso ante el que nos encontremos.

Bibliografía

- Acale Sánchez, M. y González Agudelo, G. (2016): "Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social" en Terradillos Basoco, J.M. (Coord.): *Lecciones y Materiales para el Estudio del Derecho Penal. Tomo IV. Derecho Penal Parte Especial (Derecho Penal Económico)*. Iustel. Madrid.
- AECA, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (1992): *Ingresos*, Serie Principios Contables.
- Amat, O. y Blake, J. (2002): *Contabilidad Creativa*. Gestión 2000, Barcelona.
- Apellániz Gómez, P. (1991): "Una aproximación empírica al alisamiento de beneficios en la banca española", *Revista Española de Financiación y de Contabilidad*, enero – marzo, 195 – 219.
- Arroyo Zapatero, L. (1994): "Actualidad político criminal del derecho penal económico en España, pp. 15-23, en L. Arroyo y K. Tiedemann (eds.): *Estudios de Derecho Penal Económico*. Universidad Castilla-La Mancha: Colección Estudios.
- Arquero Montaña, Jiménez Cardoso y Ruiz Albert (2015): *Plan General de Contabilidad Anotado*. Pirámide, Madrid.
- Bajo Fernández, M., Pérez Manzano, M., y Suárez González, C. (1993): *Delitos patrimoniales y económicos*. Centro de Estudios Ramón Aceres. Madrid.
- Caboblanco Santamaría, L. (2012): "Ingeniería financiera, ¿es realmente juego limpio?" *Estrategia Financiera*, nº296, Sección Artículos, Editorial Wolters Kluwer España. Julio.
- Cano Rodríguez, M. (2002): *Análisis de la fiabilidad de la información contable: La Contabilidad Creativa*. Prentice Hall, Madrid.
- Conde-Pumpido, C. (1997): "De los delitos societarios", capítulo XIII, en AA.VV: *Código Penal: Doctrina y Jurisprudencia, tomo II*. Trivium, Madrid.
- DeAngelo, L.E. (1988): "Managerial competition, information costs and corporate governance: the use of accounting performance measures in proxy contests", *Journal of Accounting and Economics*, nº 10, 3 – 36.
- Faraldo Cabana, P. (1996): *Los delitos societarios*. Tirant Monografías número 55. Tirant lo Blanch, Valencia.
- García de Enterría, J. (1996): *Los delitos societarios. Un enfoque mercantil*. Civitas, Madrid.
- García Osma, B., Gil Albornoz, B. y Gisbert Clemente, A. (2005): "La investigación sobre earnings management". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. 34, nº 127 octubre-diciembre, pp. 1001-1033.
- Gimeno Sendra, V. (1996): *Derecho Procesal Penal*. Colex, Madrid.
- González, J. (1996): "Delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico (IX). Sustracción de cosa propia a su utilidad social o cultural, delitos societarios. Receptación y blanqueo de dinero", Lección 25, en Cobo del Rosal, M. (Dir.): *Curso de Derecho Penal español, parte especial, tomo I*. Marcial Pons, Madrid.
- Guevara, I. y Cosenza, J.P. (2004): "Los auditores independientes y la contabilidad creativa: un estudio empírico comparativo", *Compendium, Revista de Investigación Científica*, nº 12.
- Healy, P.M. (1985): "The effect of bonus schemes on accounting decisions", *Journal of Accounting and Economics*, nº7, 85-107.
- Healy, P.M. y Whalen, J.M. (1999): "A review of the earnings management literature and its implications for standard setting", *Accounting Horizons*, 13, Diciembre, 365-383.
- Hermosilla, R. (1996): *Los delitos societarios en el Código Penal de 1995*. McGraw-Hill, Madrid.
- Jameson, M. (1988): *A practical guide to creative accounting*. Kogan Page, Londres.
- Jiménez Villarejo, C. (1996): "De los delitos societarios y contra los consumidores", en Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, I, 3ª época, pp. 11-33.

- Laínez Gadea, J.A. (2008): "Efectos de la reforma contable sobre la discrecionalidad informativa", *Revista de Derecho del Mercado de Valores*, nº3, Julio-Diciembre, pág. 59, Editorial La Ley.
- Laínez Gadea, J.A. y Callao Gastón, S. (1999): *Contabilidad Creativa*. Editorial Civitas, Madrid.
- Ley 22/2015, de 20 de Julio, de Auditoría de Cuentas (B.O.E. núm. 173, de 21 de julio).
- Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo (B.O.E. núm. 293, de 4 de diciembre).
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (B.O.E. núm. 302, de 18 de diciembre).
- Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (B.O.E. núm. 281, de 24 de noviembre).
- Martínez-Buján Pérez, C. (2015): *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial*. Tirant Lo Blanch, Valencia.
- Monterrey Mayoral, J. (1997): "Entre la contabilidad creativa y el delito contable, la visión de la contabilidad privada", *Ensayos sobre Contabilidad y Economía*.
- Moreno Cánoves, A. y Ruiz Marco, F. (1996): *Delitos socioeconómicos*. Edijus, Alicante.
- Naser, K.H.M. (1993): *Creative Financial Accounting: its nature and use*. Prentice-Hall, Londres.
- Núñez Castaño, E. (2005): "La falsa información en la actividad de los Auditores de Cuentas", *Revista Novos Estudos Jurídicos*, Núm 10-1.
- Palomares, J. y Peset, M.J. (2015): *Estados financieros. Interpretación y Análisis*. Ediciones Pirámide, Madrid.
- Perry, S.E. y Williams, T.H. (1994): "Earnings management preceding management buyout offers", *Journal of Accounting and Economics*, vol. 15, 485 – 508.
- Petroni, K.R. (1992): "Optimistic reporting in the property casualty insurance industry", *Journal of Accounting and Economics*, vol. 15, 485 – 508.
- Real Decreto 1514/2007, de 10 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (B.O.E. núm. 278, de 20 de noviembre).
- Real Decreto 1784/1996, de 19 de Julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil (B.O.E. núm. 184, de 31 de Julio).
- Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio (B.O.E. núm. 289, de 16 de octubre).
- Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (B.O.E. núm. 161, de 3 de julio).
- Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción (B.O.E. núm. 97, de 23 de abril).
- Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos (B.O.E. núm. 230, de 25 de septiembre).
- Ríos Corbacho, J. (2016): "Delitos societarios" en Terradillos Basoco, J.M. (Coord.): *Lecciones y Materiales para el Estudio del Derecho Penal. Tomo IV. Derecho Penal Parte Especial (Derecho Penal Económico)*. Iustel. Madrid.
- Rojo, A. (1993): *Tendencias de Contabilidad y Contabilidad Creativa*. Boletín AECA 36.
- Rosal Blasco del, B. (1996): "De los delitos societarios" pp. 1.404-1.446 en Vives, T.S. (Coord.): *Comentarios al Código Penal de 1995, Volumen II*. Tirant Lo Blanch, Valencia.
- Sánchez Álvarez, M. (1996): *Los delitos societarios*. Monografía número 6. Aranzadi, Pamplona.
- Schilit, H.M. (1993): *Financial shenanigans: how to detect accounting gimmicks and fraud in financial reports*. McGraw-Hill inc., Nueva York.

- Schipper, K. (1989): "Commentary on earnings management", *Accounting Horizons*, diciembre, 91 – 102.
- Segovia San Juan, A.I. (2001): *El delito societario desde una perspectiva de agencia y su relación con la contabilidad creativa*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid.
- Sutherland, E.H. (1949): *White Collar Crime*. Van Nostrand. Nueva York.
- Terradillos Basoco, J.M. (2016): "Delitos contra el orden socioeconómico" en Terradillos Basoco, J.M. (Coord.): *Lecciones y Materiales para el Estudio del Derecho Penal. Tomo IV. Derecho Penal Parte Especial (Derecho Penal Económico)*. Iustel. Madrid.
- Tiedemann, K. (1993): *Lecciones de Derecho Penal Económico (comunitario, español, alemán)*. PPU. Barcelona.
- Urías Valiente (1997): *Introducción a la Contabilidad*. Pirámide, Madrid.
- Villacorta Hernández, M.A. (2015): "Adaptación del concepto manipulación contable a la realidad económica actual", *Revista Contable*, nº 39, Sección Estados Financieros, Editorial Wolters Kluwer. Diciembre.
- Watts, R.L. y Zimmerman, J.L. (1986): *Positive Accounting Theory*. Prentice Hall, Englewoof Cliffs, Nueva Jersey.